

Rekneskap i eit statleg pengespelselskap

Ein teoretisk og empirisk studie

Forfattar: Jan Petter Myklebust

Rettleiar: Professor Norvald Nytræ Monsen

Sjølvstendig arbeid innan masterstudiet i økonomi og administrasjon,
hovudprofil: Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette sjølvstendige arbeidet er gjennomført som eit ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og er godkjent som såleis. Godkjenninga inneber ikkje at høgskulen står inne for dei metodar som er brukt, dei resultat som er framkome eller dei konklusjonar som er trekte i arbeidet.

Samandrag

Formålet med denne utgreiinga er å sette fokus på rekneskap i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar ved å ta føre meg rekneskap i den spesielle offentlege organisasjonen Norsk Tipping AS.

Med utgangspunkt i kritikkverdige forhold avdekka i Riksrevisjonen sin utvida revisjon av selskapet, særtrekk ved det statlege pengespelselskapet, samt rekneskapsteori, set eg fokus på rekneskapsbehova i denne organisasjonen. Gjennom dette håpar eg å bevisstgjere behovet for ulik rekneskapsinformasjon i ulike typar organisasjonar.

I teoridelen er hovudfokuset på to kategoriar rekneskap, nemleg lønsemdsrekneskap og finansielle rekneskap. Bokføringsmetodar og rekneskapsmodellar blir gjennomgått, før eg i empiridelen presenterer Norsk Tipping AS og riksrevisjonsrapporten.

I analysen har eg først ein teoretisk analyse av rekneskapskategoriar og rekneskapsmodellar, for deretter å analysere rekneskap og rekneskapsbehov i Norsk Tipping AS.

Til slutt kjem eg med forslag til rekneskapsutarbeidinga i Norsk Tipping, forslag til vidare praksis og rekneskapsreglar i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar generelt, samt forslag til vidare studiar.

Forord

Denne utgreiinga utgjer min siste del av masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole, og er ein del av mi spesialisering innan økonomisk styring.

Eg har i denne utgreiinga teke føre meg rekneskap i eit statleg pengespelmonopol, nærare bestemt rekneskap i det statleg heileigde pengespelselskapet Norsk Tipping AS. Dette er eit selskap som kan kategoriserast som ein ikkje – gevinstorientert organisasjon. Inspirasjon og motivasjon til å skrive ei slik utgreiing fekk eg først gjennom masterkurser BUS 435 Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjonar, og INB 421 International Business and Nonbusiness Accounting. I desse kursane fekk eg lære rekneskapsteori utover den tradisjonelle forretningsrekneskapen. Dette gjorde meg meir bevisst på rekneskapsbehova til ulike typar organisasjonar.

Etter forslag frå min rettleiar, Norvald Monsen, fall valet av caseorganisasjon på Norsk Tipping AS. Denne spesielle organisasjonen var hamna i eit negativt søkelys på grunn av problemstillingar som ville vere aktuelle og interessante i ei utgreiing som denne.

Det er mest fokus på rekneskap i private bedrifter. Rekneskap i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar har det vore relativt lite fokus på. No har det etter kvart blitt gjort ein del forskning på rekneskap i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar, og eg håpar at denne utgreiinga kan vere med å bidra til auka fokus på rekneskapsbehova i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar generelt, og i offentlege organisasjonar og Norsk Tipping spesielt.

Til slutt ønskjer eg å takke min rettleiar, professor Norvald Monsen, for gode råd, forslag og tilbakemeldingar både i forkant av skriveprosessen og undervegs.

Bergen 12. februar 2010

Jan Petter Myklebust

Innholdsliste

SAMANDRAG	2
FORORD	3
INNHALDSLISTE.....	4
1. INNLEIING	7
1.1 SPELVERKSEMD I NORGE	7
1.2 GENERELT OM REKNESKAP OG ULIKE TYPAR ORGANISASJONAR	8
1.3 PROBLEMSTILLING	9
1.4 FORMÅL	10
1.5 VIDARE STRUKTUR I UTGREIINGA.....	10
2. METODE	12
2.1 METODEINTRODUKSJON.....	12
2.2 GENERELT OM METODE.....	12
2.3 METODESYNSMÅTAR	12
2.3.1 <i>Analytisk synsmåte</i>	13
2.3.2 <i>Systemsynsmåten</i>	13
2.3.3 <i>Aktørsynsmåten</i>	13
2.3.4 <i>Val av synsmåte</i>	14
2.4 FORSKINGSMETODAR	14
2.4.1 <i>Aksjonsforskning</i>	14
2.4.2 <i>Casestudiar</i>	15
2.4.3 <i>Surveystudiar</i>	15
2.4.4 <i>Val av metode</i>	16
2.5 DATAINNSAMLING	16
2.6 OPPSUMMERING	17

3.	REFERANSERAMME	18
3.1	FORMÅLET MED REKNESKAP.....	18
3.2	ULIKE TYPAR ORGANISASJONAR.....	19
3.2.1	<i>Gevinstorienterte organisasjonar</i>	20
3.2.2	<i>Ikkje- gevinsterorienterte organisasjonar</i>	22
3.3	INNTEKTER OG UTGIFTER.....	23
3.4	TO HOVUDTYPAR REKNESKAP.....	25
3.5	BOKFØRINGSMETODAR.....	26
3.6	KJØPMANNENS BOKFØRING.....	26
3.6.1	<i>Kjøpmannens enkle bokføringsmetode</i>	26
3.6.2	<i>Kjøpmannens systematisk enkle bokføring</i>	27
3.6.3	<i>Kjøpmannens dobbelte bokføring</i>	27
3.7	KAMERALISTISK BOKFØRING.....	29
3.7.1	<i>Enkel kameralstil</i>	29
3.7.2	<i>Innføring av anordningsrekneskap</i>	30
3.7.3	<i>Tredje fase – vidare inndeling av kameralrekneskapen</i>	31
3.7.4	<i>Utvikling av Bedriftskameralistikk</i>	31
3.7.5	<i>Den kameralistiske kontoen</i>	32
3.8	REKNESKAPSMODELLAR.....	35
3.8.1	<i>Forretningsrekneskap</i>	35
3.8.2	<i>Forvaltningskameralistikk (FKAM)</i>	38
3.8.3	<i>Bedriftskameralistikk (BKAM)</i>	40
3.9	OPPSUMMERING.....	43
4.	EMPIRI	45

4.1	OM NORSK TIPPING.....	45
4.1.1	<i>Formål.....</i>	48
4.2	RIKSREVISJONENS UTVIDA REVISJON AV NORSK TIPPING AS.....	52
4.2.1	<i>Administrerende direktør sine verv og roller inkludert “Gartnarsaken”</i>	53
4.2.2	<i>Dotterelskap og tilknytte selskap</i>	55
4.2.3	<i>Sponsorverksemd.....</i>	57
4.2.4	<i>Prøvespel.....</i>	58
4.2.5	<i>Kjøp av fast eiendom.....</i>	58
4.2.6	<i>Norsk Tipping AS som statleg monopol og KKD si eigarstyring</i>	59
4.3	REKNESKAP I NORSK TIPPING AS	59
4.3.1	<i>Årsrekneskap Norsk Tipping 2008</i>	59
5.	ANALYSE	66
5.1	TEORETISK ANALYSE AV FORRETNINGSREKNESKAP OG KAMERALREKNESKAP	67
5.1.1	<i>Forretningsrekneskap vs FKAM vs BKAM</i>	69
5.2	EMPIRISK ANALYSE AV NORSK TIPPING AS	72
6.	KONKLUSJONAR.....	80
6.1	FORSLAG TIL VIDARE PRAKSIS.....	80
6.2	FORSLAG TIL VIDARE STUDIAR	81
	VEDLEGG 1.....	83
	VEDLEGG 2.....	91
	LITTERATURLISTE	95

1. Innleiing

1.1 Spelverksemd i Norge

Spel med pengar er i utgangspunktet ulovleg i Noreg. Det er likevel gitt løyve til noko pengespel som er regulert av Pengespilloven og Totalisatorloven. Pengespilloven regulerer statlege pengespel medan Totalisatorloven regulerer spel på hest. Dei statlege pengespela blir tilbydd av Norsk Tipping; spel på hest blir tilbydd av Norsk Rikstoto. Vidare er det også gitt løyve til nokre typar lotteriverksemd. Også dette er verksemd som er kontrollert av staten. Det er det statlege organet Lotteri- og stiftelsestilsynet som fører tilsyn med og kontrollerer dei nemnde tilletne formene for pengespel (<http://www.lottstift.no/>). Dette er altså pengespel som er lovlege i følgje norsk lov. Men den norske pengespelmarknaden omfattar mykje meir enn dette. Med den teknologiske utviklinga dei 15 siste åra har pengespelmarknaden i Noreg vorte mykje utvida. Dette er i form av pengespel på internett tilbydd av utanlandske spelselskap. I følgje anslag frå Norsk Tipping og Lotteri- og stiftelsestilsynet vart det spelt for 6000 - 7000 millionar kroner i Noreg på utanlandske nettspel i 2008. Dette utgjer då anslagsvis ca 25 prosent av den totale pengespelmarknaden i Noreg, som blei berekna til om lag 25 milliardar kroner totalt av dei same aktørane (Norsk Tipping, 2008). Den norske pengespelmarknaden har vore prega av mykje støy og mediemerkeemd dei seinare åra. Sentralt i denne støyen har Norsk Tipping vore. Hausten 2007 kom Norsk Tipping i eit negativt søkelys då ei intern varslings sak framskaffa informasjon om fleire uheldig praksisar i det statlege aksjeselskapet. Den såkalla "Gartnarsaken" som til slutt medførte Administrerande direktør Reidar Nordby jr. sin avgang var sentralt her. I grove trekk dreier kritikken mot Norsk Tipping seg om inhabilitet, uheldig pengebruk, samt sviktande og mangelfulle kontrollrutinar. Riksrevisjonen har med grunnlag i påstandane mot Norsk Tipping levert ein granskingsrapport av selskapet våren 2009. Undersøkinga til Riksrevisjonen tek føre seg årene 2000 - 2007, og det blir her framheva fleire kritikkverdige forhold i selskapet i denne perioden. Vidare har den norske pengespelmarknaden, og debatten om denne marknaden sin organisering, i fleire år no vore prega av at store internasjonale pengespelselskap utfordrar det norske pengespelmonopolet. Mest kjent i denne samanheng er det store og tradisjonsrike britiske spelselskapet Ladbrokes. Selskapet har teke den norske stat til retten for å prøve å få avskaffa det norske spelmonopolet som det blir hevda er i strid med EU/ EØS si lovgiving. Den norske stat

kjempar med nebb og klør for å behalde det norske spelmonopolet. Det er også lovforslag ute til høyring som skal gjere det ulovleg å overføre pengar mellom norske kontoar og utanlandske spelselskap på nett; noko som den norske stat ved Kultur- og kyrkjedepartementet håpar skal styrke det norske spelmonopolet. Den uttalte målsetjinga og grunngevinga for å ha eit pengespelmonopol i Noreg er å kanalisere pengespel til eit ansvarleg statleg tilbod, og at overskotet av dette skal komme samfunnet til gode gjennom utdeling av desse pengane til idrett, kultur og helse og rehabilitering (Norsk Tipping, 2008).

1.2 Generelt om Rekneskap og ulike typar organisasjonar

Rekneskapsinformasjon bør gi og gir i mange samanhengar viktig styrings- og kontrollinformasjon i dei rekneskapsførande einingane. Når eigarar av private bedrifter vil sjå på korleis kapitalen deira har blitt forvalta, så er det rekneskapstala som er det sentrale. Når revisjonen av bedrifter skal gjennomførast, så er rekneskapen til bedrifta det sentrale utgangspunktet. Når leiarar av bedrifter treng intern økonomisk styringsinformasjon, så er det igjen sentralt med rekneskapstala. Grovt sett kan ein seie at rekneskapen er ei historisk oppstilling som viser konsekvensane av tidlegare hendingar. Med rekneskap tenker nok dei fleste på forretningsrekneskapen som private bedrifter fører, og som er regulert av Regnskapsloven. Men det finnast fleire typar rekneskap enn dette. Og ikkje minst så finnast det mange ulike typar organisasjonar med ulike målsettingar for sin eksistens. På den eine sida har ein såkalla gevinstorienterte organisasjonar, dvs private bedrifter. Desse private bedriftene har først og fremst fokus på lønsemd; dei ønskjer å maksimere sitt lønsemdsresultat. På den andre sida har ein ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Dette kan vere offentlege organisasjonar eller andre ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Dømer på offentlege organisasjonar er stat, kommune og statlege bedrifter. Norsk Tipping er i denne kategorien då dette er eit statleg aksjeselskap. Hjelpeorganisasjonar og burettslag er døme på andre ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Felles for desse ikkje- gevinstorienterte organisasjonane er at dei ikkje er orienterte mot å skape lønsemd. Som eg skal komme tilbake til så er det likevel slik at slike organisasjonar fører rekneskap som i stor grad er same type rekneskap som private bedrifter fører. Forretningsrekneskap er ein rekneskap som er skreddarsydd for behova til private bedrifter; det er ein rekneskap med lønsemdsfokus. Eg nemner ovanfor at det finnast fleire typar rekneskap enn Forretningsrekneskap. Dette er til dømes rekneskap som er modifiserte versjonar av den originale forretningsrekneskapen, men det finnast også heilt andre typar rekneskap som legg andre prinsipp til grunn.

1.3 Problemstilling

Norsk Tipping er eit heileigd statleg aksjeselskap, og er underlagt Kultur- og kyrkjedepartementet. Dette selskapet er staten sitt verkemiddel for å kanalisere befolkninga si spelelyst til eit ansvarleg speletilbod. Det blir på denne måten ”samla inn” store pengar kvart år. Desse pengane skal komme samfunnet til gode. Med ein slik pengespelpolitikk og organisering av pengespelmarknaden vil det i følgje Norsk Tipping si årsmelding verte sikra god offentleg kontroll med pengespelmarknaden, og gitt ein garanti for at inntektene til Norsk Tipping går til samfunnsnyttige formål. I mellom anna Riksrevisjonen sin utvida revisjon av Norsk Tipping ser ein at departementet sitt uttalte mål med eit statleg spelmonopol er at det skal vere eit ansvarleg og avgrensa speltilbod som ikkje fører til speleavhengigheit, samt at ein sikrar samfunnsmessig nytte av pengane det blir spelt for gjennom tilbakeføring av desse til samfunnsnyttige formål. Det blir understreka frå staten at eit størst mulig ”overskot” ikkje skal vere ei målsetting for Norsk Tipping, men derimot at ein størst mulig del av ”overskotet” skal tilbakeførast til samfunnet (Riksrevisjonen, 2009).

Som nemnt i innleiinga så har Riksrevisjonen gjennomført ein utvida revisjon av det statlege spelselskapet på Hamar med bakgrunn i ei intern varslings sak om sannsynlege kritikkverdige forhold i selskapet. Revisjonen tek føre seg åra 2000 - 2007 og ser mellom anna på dåverande administrerande direktør sine roller og verv, den såkalla ”Gartnarsaken”, dotterselskap, sponsorverksemd, prøvespel, kjøp av fast eigedom, og Kultur- og kyrkjedepartementet si eigarstyring (Riksrevisjonen, 2009). Det blir i denne utvida revisjonen synleggjort og påvist uheldige og kritikkverdige forhold. Fleire kritikkverdige forhold som er relevante i forhold til omgrep som betalingskontroll, budsjettkontroll og myndigheit blir påpeika, men rekneskapen i Norsk Tipping er i seg sjølv lite kommentert.

Det er størst fokus på rekneskap i private bedrifter. Men rekneskap er også svært viktig i ikkje- gevinsterorienterte organisasjonar. Eg ønskjer i denne utgreiinga å sette fokus på at det finnast fleire typar rekneskap enn den tradisjonelle forretningsrekneskapen. I denne samanheng vil eg legge vekt forskjellar i målsettingar og informasjonsbehov mellom gevinsterorienterte organisasjonar og ikkje- gevinsterorienterte organisasjonar. Eg vil nytte Norsk Tipping som studieobjekt, og funna i riksrevisjonsrapporten vil vere sentrale i denne samanheng.

Eit viktig spørsmål er om den type rekneskap Norsk Tipping fører er riktig i forhold til formålet med Norsk Tipping. Stettar rekneskapen til Norsk Tipping informasjonsbehovet til verksemda og omverda? Viser ikkje funna til Riksrevisjonen at nettopp så ikkje er tilfelle? Dette blir dei sentrale problemstillingane i denne utgreiinga.

1.4 Formål

Eg ønskjer i denne utgreiinga, ved å sjå på den spesielle organisasjonen Norsk Tipping og dei kritikkverdige forholda der, å sette fokus på rekneskap i ikkje-gevinstorinerte organisasjonar. Dette er eit område innan rekneskap som det har vore lite fokus på. Det har blitt skrivne nokre masterutgreiingar tidlegare som tek føre seg rekneskap i ikkje-profitorienterte organisasjonar som hjelpeorganisasjonar og stiftelsar. Eg tek dette no vidare med å sjå på Norsk Tipping som er ein offentleg organisasjon, nærare bestemt eit heileigd statleg selskap. Med dette håpar eg å bevisstgjere behovet for ulike type rekneskapsinformasjon i ulike organisasjonar.

Eg vil i denne utgreiinga beskrive rekneskapsteori og alternative rekneskapsmodellar som kan vere eit alternativ til den tradisjonelle forretningsrekneskapen som dei fleste tenker på ved rekneskap.

I empiridelen vil eg ta føre meg Norsk Tipping. I denne delen vil også Riksrevisjonen sin utvida revisjon bli tillagt mykje vekt.

Det vil vidare bli gjort samanlikning og analyse av forskjellige typar rekneskapsmodellar. Rekneskapen i Norsk Tipping, og behova for rekneskapsinformasjon i dette selskapet, vil bli analysert og vurdert i forhold til dei alternative typane rekneskap som finnast.

1.5 Vidare struktur i utgreiinga

I det neste kapittelet, kapittel 2, vil eg presentere metode. Det betyr at eg der vil vise korleis eg skal gå fram i det vidare arbeidet med utgreiinga. Nærare bestemt skal eg presentere ulike metodesynsmåtar og forskingsmetodar, og eg skal motivere eit val mellom desse.

Kapittel 3 omhandlar referanseramma, som betyr at det her vil bli gitt eit relevant litteratursamandrag. Kapittelet vil bli bygd opp på den måten at eg først tek føre meg litt om

rekneskap generelt, før det blir gått meir spesifikt til verks. Først vil det blant anna bli sett på formålet med rekneskap, og sentrale rekneskapsomgrep, og det vil bli introdusert to ulike typar rekneskap, nemleg finansielle rekneskap og lønsemdsrekneskap. Etter det generelle vil fokuset i kapittel 3 vere på bokføringsmetodar og rekneskapsmodellar.

I kapittel 4 vil Norsk Tipping AS, som er caseorganisasjonen i denne utgreinga, bli presentert. I tillegg til at eg tar føre meg rekneskap i selskapet vil det bli ein generell presentasjon av selskapet og marknaden det opererer i. Det vil også vere ein del av kapitlet som omhandlar Riksrevisjonen sin utvida revisjon av selskapet.

I kapittel 5 blir det analyse basert på den presenterte teorien og empirien. Første del av kapitlet vil innehalde ein teoretisk analyse. I denne delen blir det først ein analyse av Forretningsrekneskap og Kameralrekneskap, før eg analyserer tre rekneskapsmodellar. I andre del av analysen blir det gjennomført ein empirisk analyse av Norsk Tipping AS.

Til slutt vil eg i kapittel 6 oppsummere med konklusjonar basert på analysen, samt at eg vil komme med forslag til vidare praksis og forslag til vidare studiar.

2. Metode

2.1 Metodeintroduksjon

Eg har i det første kapittelet introdusert kva utgreiinga skal omhandle. Det skal altså sjåast nærare på rekneskap i Norsk Tipping spesielt, og rekneskap i ikkje-gevinstorienterte organisasjonar generelt. I dette andre kapittelet presenterer eg korleis eg skal gå fram for å arbeide med, og finne svar på problemstilling og formål i utgreiinga. Utforminga av kapittelet vil vere slik at eg først presenterer litt om metode generelt, for deretter å gå meir spesifikt til verks. Nærare bestemt vil eg då først sjå på nokre metodesynsmåtar, som kort kan forklarast som måtar å sjå verkelegheita på. Deretter tek eg føre meg forskingsmetodar, som er meir konkrete verktøy eller arbeidsmetodar, før eg til slutt nemner litt om kva perspektiv eg nyttar ved datainnsamlinga for min empiri.

2.2 Generelt om metode

”Metode er snevert definert den håndverksmessige siden av vitenskapelig virksomhet, eller mer presist læren om de verktøy en kan benytte for å samle inn informasjon”(Halvorsen, 2008, s. 20). Ein samlar inn informasjon i form av det ein kallar data eller fakta. Desse innsamla opplysningane blir i utgreiinga det ein kallar for empiri. Men metode er ikkje bare noko som omfattar innhentinga av informasjon til empiri. Metode omfattar heile forskingsprosessen frå undersøkingar og informasjonsinnhenting til analyse og utskriving av konklusjonar. Ved bruk av metodar undersøker ein verkelegheita på ein systematisk måte. Val av type metode er avgjerande for kva ein ser og korleis utgreiinga er utforma. Desse vala må baserast på problemstillinga, og den metodesynsmåte ein har. Oppsummeringsvis kan ein seie at metode er eit hjelpemiddel og ein framgangsmåte til å systematisere forskingsprosessen og komme fram til ny kunnskap.

2.3 Metodesynsmåtar

”Synsætten gjer skilda antaganden om det vi studerar som føretagsekonomer och angriper derfor på olika sätt det vi försöker förstå, förklara och förbättra”(Arbnor & Bjerke, 1994, s. 19). Metodesynsmåtar er altså ulike måtar å sjå verkelegheita på. Dette gir forskjellige

perspektiv og innfallsvinklar til forskinga. Desse grunnleggande perspektiva fungerer som rettleiing for forskaren, til dømes i val av typar metode og korleis ein skal nytte ulike metodar. Det finnast 3 slike metodesynsmåtar: Analytisk metodesynsmåte, systemsynsmåte, og aktørsynsmåte. I det følgjande skal eg beskrive desse, og motivere eit val mellom desse for mi utgreiing.

2.3.1 Analytisk synsmåte

Den analytiske metodesynsmåten er den eldste av dei tre synsmåtane, og er godt forankra i den vestlege tenkemåten. Det viktigaste kjenneteiknet ved dette synet er at det er summerande i den forstand at heilskapen blir sett på som summen av delane. Vidare er synsmåten kjenneteikna av å ha ei objektiv verkelegheitsoppfatting der kunnskapen er individuavhengig. Det betyr at synsmåten skal kunne frambringe kunnskap som ikkje er påverka av subjektivitet. Forklaringane ein søker innan denne synsmåten er kausalforklaringar (Arbnor & Bjerke, 1994).

2.3.2 Systemsynsmåten

Også dette synet hevdar ei objektiv verkelegheit, men fokus og utgangspunkt er her på heilskap. Her blir heilskapen vurdert som noko anna enn summen av delane. Relasjonane mellom delane er sentralt, og desse kan gi både positive og negative effektar. På denne måten vil heilskapen både kunne bli mindre enn, og større enn summen av dei enkelte delane verkelegheita er oppbygd av. Kunnskapen ein utviklar i systemsynsmåten er altså objektiv, men systemavhengig. Synsmåten kom også delvis som ein reaksjon på den analytiske synsmåten (Arbnor & Bjerke, 1994).

2.3.3 Aktørsynsmåten

Aktørsynsmåten er den yngste av dei tre, og oppstod på slutten av 1960- talet. I denne synsmåten blir verkelegheita vurdert som ein sosial konstruksjon. Denne sosiale konstruksjonen blir til gjennom eit dialektisk forhold mellom delane (menneska) og heilskapen (verkelegheita). Her påverkar delane heilskapen, og heilskapen påverkar delane. Det er fokus på aktørane sine verkelegheitsbilete, og målet er å forstå den meining og innhald aktørar legg i sine handlingar og miljø. Kunnskapen som blir utvikla med bakteppe i dette perspektivet, blir i likskap med føresetnadane for synsmåten individavhengig (Arbnor & Bjerke, 1994).

2.3.4 Val av synsmåte

I denne utgreiinga skal eg studere ulike typar rekneskap og rekneskapsreglar generelt, og eg tar føre meg organisasjonen Norsk Tipping spesielt. Eg vil sjå nærare på årsmelding frå Norsk Tipping og måten dette selskapet utarbeider rekneskap på, samt at Riksrevisjonen sin utvida revisjon av selskapet vil bli studert. I rekneskap er det bestemte reglar og retningslinjer som skal følgjast. Heilskapen skal vere lik summen av delane, verken meir eller mindre. Årsmeldingar og riksrevisjonsrapporten skal gi grunnlag for kunnskap som er objektiv og individuavhengig. Informasjonen og kunnskapen eg skal produsere i denne utgreiinga er meint å vere av individuavhengig og analytisk karakter. Eg finn det då naturleg å nytte ein analytisk metodesynsmåte.

2.4 Forskingsmetodar

I val av kva forskingsmetodar ein skal nytte må ein mellom anna ta omsyn til problemstillinga og metodesynsmåten ein har. Sett i forhold til metodesynsmåtane er forskingsmetodane, eller forskingsdesign om ein vil, meir konkrete verktøy og framgangsmåtar ein nyttar i arbeidet med utgreiinga. Formålet med forskinga er avgjerande i val av metode. Til dømes kan det vere ønske om å gå i djupna med omsyn til eit eller få objekt, noko som vil vere eit intensivt opplegg; eller ein kan ha ønske om å studere ei stor mengde objekt med omsyn til ein eller få variablar, som då vil vere eit ekstensivt opplegg (Halvorsen, 2008). I følgje Yin (2009) er det tre avgjerande faktorar i val av forskingsmetode. For det første kjem det an på type forskingsproblem, for det andre er det avgjerande kva kontroll forskaren har over forskingsproblemet (er det til dømes eksperiment som blir utført), og for det tredje om fokuset er på samtidsfenomen eller historiske fenomen. Eg vil no presentere nokre ulike forskingsmetodar. Dette er metodar som har vore brukte i forskning på ikkje- gevinstorienteerte organisasjonar. Til slutt vil eg gjere eit val av metode for mi utgreiing.

2.4.1 Aksjonsforskning

Aksjonsforskning er kjenneteikna av at forskarane studerer sosiale system som dei sjølve er med på å forandre. Til dømes kan nokre forskarar ha teoretiske idear om korleis rekneskapssystemet bør vere utforma i ein organisasjon. I aksjonsforskning vil det då kunne bli utprøvd ein annan type rekneskap enn kva som har vore vanleg i organisasjonen. Det blir

altså stilt spørsmål ved status quo i systemet, og gjort forsøk med endring av dette (Monsen og Høgheim, 1993). Det blir brukt mot metodologien i eksperimentelle studiar det nærast lovmessige at personar som tek del i eksperiment går gjennom ein forandringsprosess. I aksjonsforskning er det nettopp denne forandringa som er det viktige å få til. Heile prosessen med innføring av forandring er viktig å forstå. Her ligg det mykje informasjon og potensiell kunnskap som er viktig å formidle. Aksjonsforskarar går altså lenger enn tradisjonelle forskarar ved å prøve ut sine idear i den ”verkelege verda”. Sentrale omgrep i aksjonsforskninga er samarbeid, avstand og tolmod. Samarbeid er viktig for å få ideane operasjonalisert. Avstand er viktig både for forskarar og aktørar då dette gir rom for refleksjon over prosessen og endringane, samt stega vidare i prosessen. Tolmod er viktig for å ikkje gripe over for store endringar på kort tid. Det blir viktig å halde seg til ein stegvis prosess, der mest muleg lærdom kan haustast på kvart steg (Monsen og Høgheim, 1993).

2.4.2 Casestudiar

”I case- studier har vi bare en eller noen få undersøkelsesenheter, for eksempel en person, en familie, en bedrift eller et lokalsamfunn” (Halvorsen, 2008, s. 105). Når ein vel studieobjekt så er det ikkje basert på generalisering, men med analytiske føremål (Monsen og Høgheim, 1993). Robert K. Yin (2009) gir følgjande definisjon på casestudiar: ”A case study is an empirical inquiry that investigates a contemporary phenomenon in depth and within its real-life context, especially when the boundaries between phenomenon and context are not clearly evident. The case study inquiry copes with the technically distinctive situation in which there will be many more variables of interest than data points, and as one result relies on multiple sources of evidence, with the data needing to converge in a triangulating fashion, and as another result benefits from the prior development of theoretical propositions to guide data collection and analysis”. Typiske spørsmål eit casestudie vil ta føre seg er kvifor - og korleisspørsmål, der forskaren har liten, eller oftast ingen kontroll over fenomena som blir studert. Statistisk generalisering er altså ikkje eit poeng her, men derimot intensiv forskning og framskaffing av detaljkunnskap om eit visst fenomen.

2.4.3 Surveystudiar

Surveys er i følge Monsen og Høgheim (1993) ein datainnsamlingsmetode. Denne metoden blir nytta for å samle inn nødvendige data for analyse. Det blir ikkje gjort manipulering av variablar ved denne metoden i motsetning til i eksperiment. Det finnst tre hovudkategoriar

av surveystudier. Disse er personlege intervju, telefonintervju og postale intervju. Personlege intervju blir utført ansikt til ansikt, og desse kan både vere strukturerte og opne. I strukturerte intervju vil ein ha eit på førehand bestemt sett med spørsmål, nært knytt til forskingshypotesane. I eit ope intervju er lite fastlagt på førehand, og mulegheitene for å følge opp interessante opplysningar med tilleggsspørsmål er gode. Telefonintervju er eit substitutt til personlege intervju. Fordelane med telefonintervju er at det er kostnadssparande og relativt lett å organisere og gjennomføre. Dessutan har det stadig vore ei betring av utstyr tilpassa slike telefonintervju, noko som har gjort denne metoden meir attraktiv. Postale intervju er den tredje forma for surveystudier. Dette blir rekna som ein upersonleg datainnsamlingsmetode. Hovudfordelane med denne metoden er større anonymitet, lågare kostnader, større tilgjengelegheit og reduserte feilkjelder som skuldast misforståingar (Monsen og Høgheim, 1993).

2.4.4 Val av metode

Det er naturleg for meg å nytte casestudier i denne utgreiinga. Eg er ikkje ute etter statistisk generalisering, men intensiv analyse av ein organisasjon. Meir spesifikt tek eg føre meg rekneskap i denne organisasjonen. Casestudier passar godt å nytte når ein er ute etter å studere ein organisasjon i djupna, eller eit eller få aspekt ved ein organisasjon. Fleksibiliteten i casemetoden er også tiltalende, då eg forskar på eit ustrukturert problem der det vil vere nødvendig å gjere vegval og avpassingar undervegs. Eg baserer analysen på allereie tilgjengeleg materiell i form av teori, årsmelding, rekneskap og riksrevisjonsrapporten. Det vil difor ikkje vere aktuelt for meg å nytte surveystudier for å innhente nødvendige data. Eg skal heller ikkje prøve ut alternative teoriar og modeller i den aktuelle organisasjonen, så det vil ikkje vere aktuelt for meg å nytte aksjonsforskning som metode. Både surveystudier og aksjonsforskning vil derimot vere aktuelt om ein vil ta slike analyser eit steg vidare, ved til dømes å prøve ut ein alternativ rekneskapsmodell i praksis.

2.5 Datainnsamling

Når det gjeld datainnsamling så må ein ta stilling til om ein kan basere seg på allereie tilgjengelege data i form av sekundærdata, eller om ein også skal samle inn egne primærdata. Eg vil i denne utgreiinga basere meg på sekundærdata. Det vil bli nytta offisielle

dokument som årsmelding frå Norsk Tipping og Riksrevisjonen sin utvida revisjon av Norsk Tipping. Vidare vil også meir eksterne kjelder som avisartiklar bli nytta.

2.6 Oppsummering

I dette kapitlet har eg presentert ulike metodesynsmåtar og forskingsmetodar. På grunnlag av dette har eg motivert eit val mellom dei presenterte synsmåtane og metodane. Med dette viser eg kva som er grunnlaget for korleis eg skal gå fram i arbeidet med problemstillinga og formålet med utgreiinga. For å kunne utføre min planlagde analyse av Norsk Tipping må eg ta utgangspunkt i rekneskapsteori. I det kommande kapitlet vil denne referanseramma bli presentert.

3. Referanseramme

I dette kapitlet vil det bli gjeve eit relevant litteratursamandrag. Det betyr at eg her vil presentere den teorien som ligg til grunn for emnet og analysen i denne utgreiinga. I første delen av dette kapitlet vil eg gje ein kort introduksjon til rekneskap generelt. I denne innleiande delen av teoriframstillinga vil det bli fokus på formålet med rekneskap, ulike typar organisasjonar og deira formål, samt diskusjon av dei sentrale rekneskapsomgrepa inntekter og utgifter. Til slutt i denne første teoridelen vil eg introdusere finansielle rekneskap og lønsemdsrekneskap. Resten av kapitlet vil bli via til bokføringsmetodar, nærare bestemt kjøpmannens bokføring og kamentalistens bokføring. Men først blir det altså litt om rekneskap generelt.

3.1 Formålet med rekneskap

Utarbeiding og avlegging av rekneskap er ein fellesnemnar for veldig mange organisasjonar. Rekneskap blir ført i nesten ein kvar organisasjon, det vere seg idrettslag, hjelpeorganisasjonar, stiftingar, offentlege organisasjonar og private bedrifter. Type rekneskap som blir ført, og krava til gjennomføringa og utforminga av rekneskapen varierer med omsyn til type organisasjon, og frå land til land. Men utarbeidinga av rekneskap, og rekneskapsplikt, er ein markant fellesnemnar for organisasjonar (Monsen og Høgheim, 1993).

Hovudformålet med rekneskap, og då særleg finansrekneskap som er den type rekneskap som i hovudsak skal omtalast her, er kontroll og avgjerdstaking (Monsen, 2009). Kontrollformålet har å gjere med kontroll av korleis dei finansielle midlane til ein organisasjon har blitt forvalta i løpet av rekneskapsperioden. Avgjerdstakingsformålet har å gjere med at rekneskapen skal vere eit grunnlag for gode avgjerder.

Prinsipal- agentforhold er sentralt i desse formåla, og særleg når det gjeld kontrollformålet. Rekneskapen skal vise korleis ein organisasjon har forvalta sine finansielle ressursar, og korleis den finansielle stillinga til organisasjonen er. Dei rekneskapspliktige, altså organisasjonane, skal gjennom rekneskapen stå til ansvar overfor kapitalinnskytarane i organisasjonen. Kapitalinnskytarar kan vere aksjonærar i private bedrifter, og til dømes staten eller private bidragsytarar i hjelpeorganisasjonar. Det er sjølvsagt av stor viktighet at

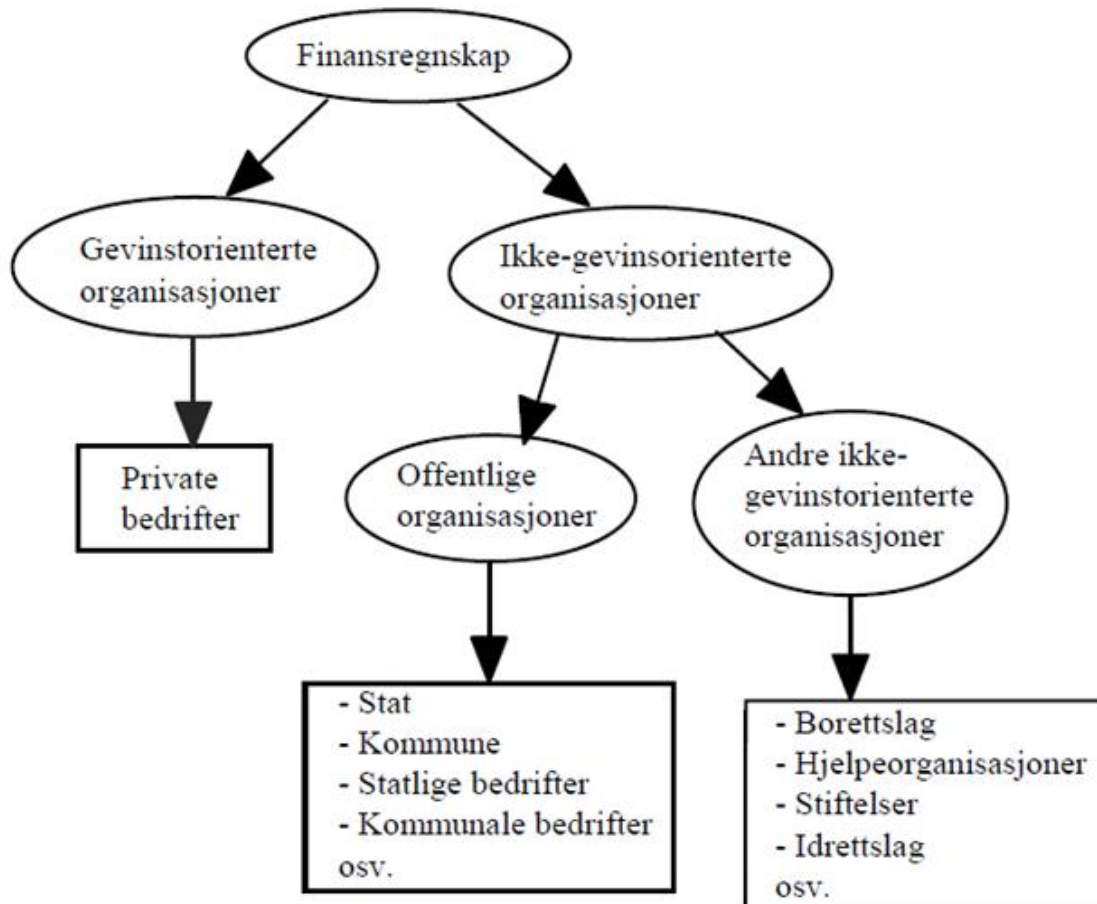
rekneskapsinformasjonen er sannferdig, korrekt og riktig, noko som skal ivaretaast mellom anna av rekneskapslovgiving og revisjon. Dette inneber også at informasjonen må vere fullstendig i den forstand at alle transaksjonar i ein organisasjon må registrerast i organisasjonen sin rekneskap. Visst ikkje så er tilfelle vil kontrollformålet ikkje kunne oppfyllest. Harde og mjuke data som mellom anna Ijiri omtalar (Monsen og Høgheim, 1993), er også sentralt i denne samanheng. Harde data er data som rekneskapsaktørane vanskeleg kan vere ueinige om. Dette kan til dømes vere innbetalingar. Mjuke data derimot, er av ein meir subjektiv karakter. Døme her kan vere avskrivningar og goodwill. Rapportering av harde data vil føre til liten ueinigheit mellom rekneskapsaktørane, medan mjuke data kan medføre mykje meir usemje om rekneskapstala er riktige.

Aspekta omtala i førre avsnitt er sentrale i forhold til at rekneskapsmottakaren (til dømes aksjonær) kan kontrollere den rekneskapspliktige (til dømes privat bedrift) gjennom ein rekneskapsmann (til dømes revisor). Desse momenta er også grunnleggande for det andre hovudformålet med rekneskap, nemleg avgjerdstaking. Rekneskapsinteressentar, som for eksempel kan vere långivarar, kundar og leverandørar, skal på bakgrunn av "true and fair" rekneskapsinformasjon kunne ta avgjerder. Også internt i organisasjonane er rekneskapsinformasjon viktig i denne samanheng. På bakgrunn av rekneskapsinformasjon kan ein gjere vurderingar og justeringar for kommande periodar, som til dømes i første omgang kan materialiserast i budsjett for kommande periode. Dette er sjølvstendig viktig for dei nemnte typane interessentar, men er også viktig for samfunnet som heilskap i forhold til korleis ressursar blir allokerte i samfunnet.

Oppsummert kan ein seie at å gi sikkerheit eller å redusere usikkerheit i samband med kontroll- og avgjerdsprosessar, er den sentrale funksjonen til rekneskap. Dette er sjølvstendig heilt sentralt i økonomistyringa generelt i organisasjonar, det vere seg offentlege som private organisasjonar. Økonomistyring, rekneskap og formål for ulike typar organisasjonar kjem eg attende til i neste delkapittel, der eg presenterer to hovudkategoriar av organisasjonar.

3.2 Ulike typar organisasjonar

Det er vanleg å skilje mellom to hovudkategoriar av organisasjonar i samband med emne som organisasjon, økonomistyring og rekneskap. Ein skil då mellom det som ein kallar gevinstorienterte organisasjonar og ikkje- gevinstorienterte organisasjonar.



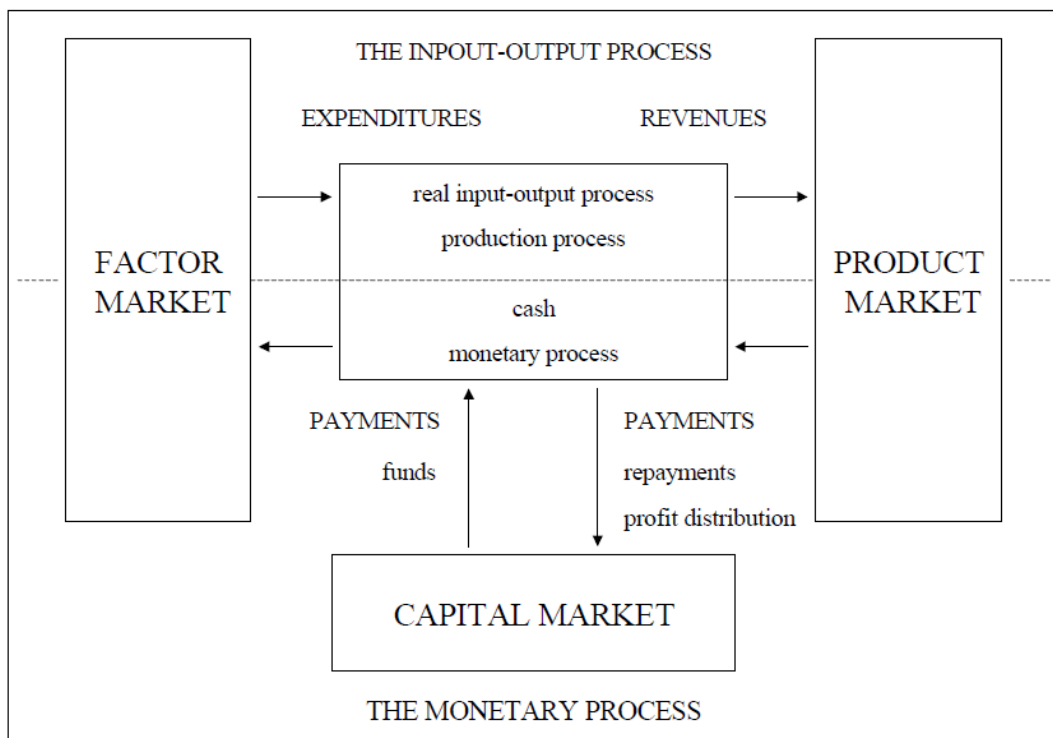
Figur 1: Finansregnskap for ulike organisasjoner (Kjelde: Solbakken (2007, i Jenssen, 2008, figur 3.3, s. 16))

I det følgende skal jeg presentere disse kategoriene av organisasjoner.

3.2.1 Gevinstorienterte organisasjoner

Eit anna og meir allment kjent namn på slike organisasjonar er rett og slett private bedrifter. Denne typen organisasjon har eit hovudfokus på lønsemd, og eksisterer først og fremst for å skape profitt. Dvs at desse organisasjonane er ute etter å tene mest mulig pengar. Nærare bestemt er det eigarane og investorane som gjennom desse organisasjonane ønskjer å maksimere profitt. Verksemdar av ein viss storleik vil ofte vere organisert med klart avgrensa prinsipal - agentforhold. Ein har typisk eit styre som tilset ei leiing, og det er denne leiinga som står for den daglege administrative leiinga av bedrifta. Pengane som blir tente i form av overskot kan enten takast ut som utbytte av eigarane, eller bli skote inn i bedrifta igjen. Slike organisasjonar blir også mellom anna av Danielsson (1977, i Monsen 2008a, s.

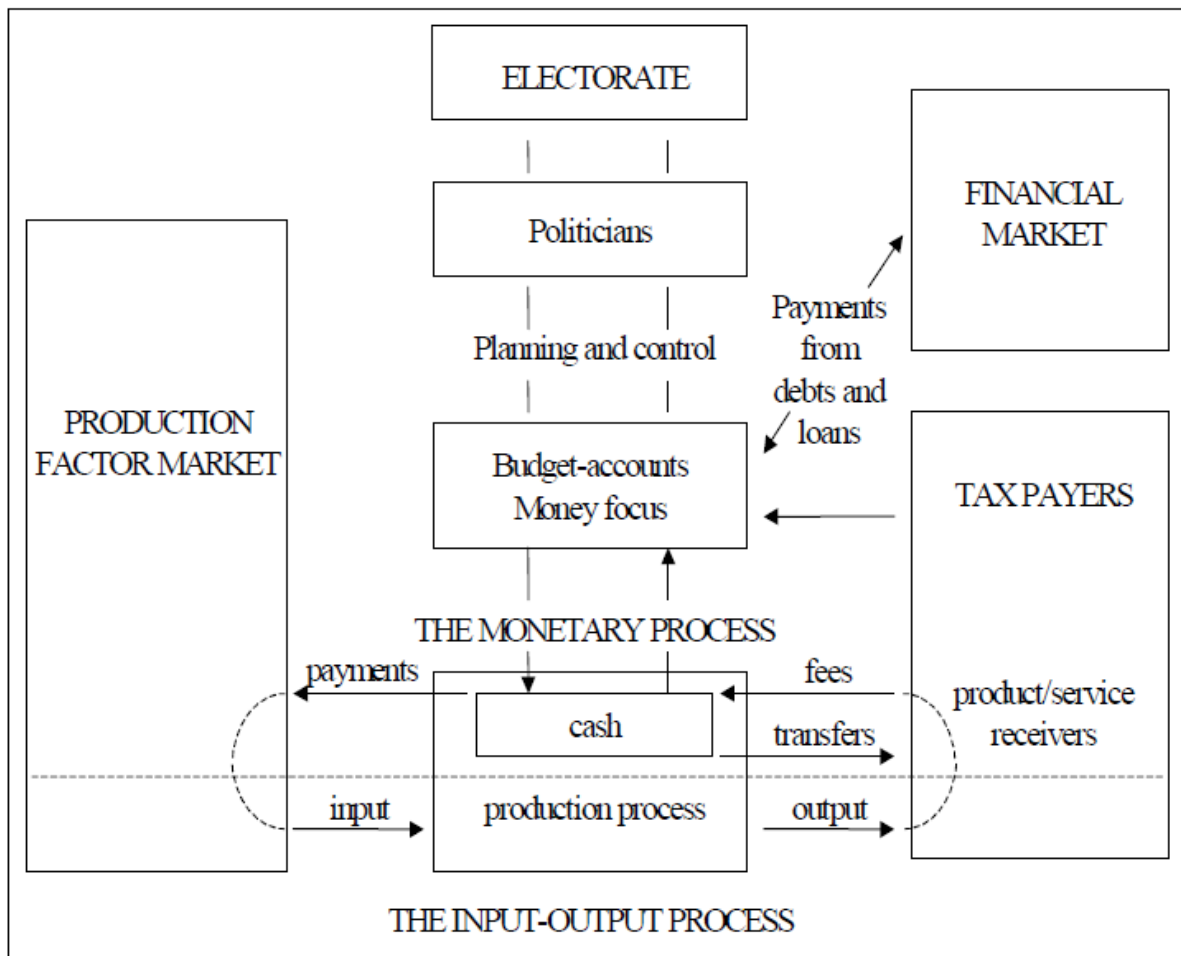
112) omtala som marknadskopla organisasjonar. Med dette blir det meint at desse organisasjonane, og då typisk private bedrifter, skaffar seg sine finansielle ressursar i hovudsak gjennom marknadstransaksjonar. Gjennom noko som ein kan kalle eit resultatstrev vil desse gevinstorienterte organisasjonane søke å oppnå størst muleg avkastning på investert kapital. I ei privat bedrift er det slik at ein hovudsakleg skaffar seg finansielle ressursar gjennom det ein kan kalle for ei ytingsside. Bedrifta skaffar innsatsfaktorar i ein faktormarknad. Det blir så typisk produsert ei vare eller teneste som så blir seld i produktmarknaden. Dette er hovudmekanismen i den verdiskapande verksemda i ei privat bedrift. Inntektene frå denne hovudgeskjeften kjem altså frå produktmarknaden. I tillegg kan private bedrifter sjølvstøtt skaffe seg pengar i kapitalmarknaden. Ein kan såleis seie at slike organisasjonar har interaksjon med tre typar marknader, nemleg faktormarknaden, produktmarknaden og kapitalmarknaden. Kapitalsirkulasjonen i desse organisasjonane kan såleis delast i to. På den eine sida har ein ytingsida der det blir skaffa innsatsfaktorar, produsert og selt varer og tenester. Så har ein pengesida der bedriftene betalar for innsatsfaktorar og får betalt frå produktmarknaden, samt låner pengar i kapitalmarknaden og tilbakebetalar desse låna. I tillegg blir det også i denne marknaden skaffa kapital gjennom investorar og det blir også utbetalt utbytte til desse.



Figur 2: The Capital Circulation Model of the Firm (Kjelde: Näsi og Näsi (1996, i Jenssen, 2008, figur 3.2, s. 17))

3.2.2 Ikkje- gevinstorienterte organisasjonar

Som ein kan sjå av figuren i innleiinga til kapittel 3.2, så er det mange typar organisasjonar som kjem inn under kategorien ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Det er vanleg å gjere eit skilje i denne kategorien mellom offentlege organisasjonar og andre ikkje-gevinstorienterte organisasjonar. Offentlege organisasjonar omfattar først og fremst stat, kommune, statlege bedrifter og kommunale bedrifter. Andre ikkje-gevinstorienterte organisasjonar er mellom anna burettslag, hjelpeorganisasjonar, stiftingar og idrettslag. Det viktigaste felles kjenneteiknet ved desse typane organisasjonar er at dei ikkje først og fremst eksisterer for generere profitt. No er det slik at det er eit stort mangfald i denne typen organisasjonar, og kva virke og målsettingar dei ulike gruppene av organisasjonar har vil variere mykje. Men det er ikkje lønsemd som er, eller skal vere hovudmålsettinga her. Som nemnt i førre avsnitt så blir også gevinstorienterte organisasjonar av og til kalla for marknadskopla organisasjonar. Eit anna namn som blir brukt på ikkje-gevinstorienterte organisasjonar er budsjettkopla organisasjonar. Det er slik at det tradisjonelt sett har vore eit sterkt fokus på budsjett i slike organisasjonar. Budsjettprosessen der ein lagar planar for korleis ein skal forvalte sine finansielle ressursar er viktig i desse organisasjonane. At slike organisasjonar av og til blir kalla budsjettkopla har også med det å gjere at mange av desse organisasjonane skaffar hovuddelen av sine finansielle ressursar på andre måtar enn dei gevinstorienterte organisasjonane. Eit døme kan vere kommunar som skaffar største delen av sine inntekter frå skatt og tildelingar frå staten. Kapitalsirkulasjonsprosessen i desse ikkje-gevinstorienterte organisasjonane er altså ofte av ein litt annan karakter enn det som er tilfelle i dei gevinstorienterte organisasjonane. Først og fremst er her ikkje ein direkte samanheng og kopling mellom inngåande og utgåande pengar og ytingar.

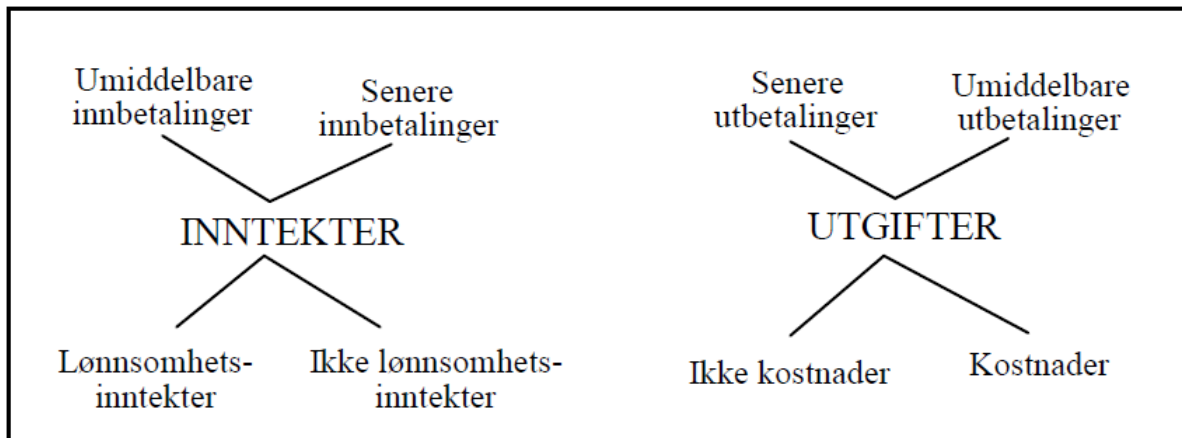


Figur 3: The Economic Process Model of Government (Kjelde: Monsen og Näsi (1998, i Jenssen, 2008, figur 3.3, s. 18))

3.3 Inntekter og Utgifter

Inntekter og Utgifter er hovudomgrepa innan rekneskap (Monsen, 2009). Desse omgrepa er meir innfløkte enn folk flest er klar over, og no skal eg gi ei oversikt over dei ulike sidene ved desse omgrepa. Dette er svært viktig grunnlagsteori i denne utgreiinga, og vil leie til ein diskusjon i neste kapittel som omhandlar to ulike typar rekneskap, nemleg finansielt rekneskap og lønsemdsrekneskap.

Inntekter blir definert som krav på innbetalingar, anten umiddelbare eller seinare. Utgifter blir definert som forplikingar til utbetalingar, anten umiddelbare eller seinare (Monsen, 2009). Inntekter og utgifter vil altså alltid ha ein finansiell verknad, anten umiddelbart eller seinare. Dette ser ein i den øvre delen av figuren nedanfor.



Figur 4: Inntekter og utgifter (Kjelde: Mülhaupt (1987, i Jenssen, 2008, figur 3.3, s. 19))

Umiddelbare innbetalinger og utbetalinger har innverknad på kasse- og bankkontoar. Seinare innbetalinger påverkar fordringar, medan seinare utbetalinger påverkar gjeldskontoar. I rekneskapsterminologien vil ein i tilknytning til desse omgrepa nytte anordningsprinsippet når det gjeld den totale finansielle pengeverknaden til inntektene og utgiftene, og kontantprinsippet når det gjeld den kontante finansielle verknaden i form av innbetalinger og utbetalinger.

Som ein ser av den nedre delen av figuren så kan inntekter og utgifter også ha ein annan verknad enn den finansielle verknaden, og dette er ein lønsemdsmessig verknad. Dei finansielle verknadane av inntektene og utgiftene vil gjelde for alle typar organisasjonar, anten det er gevinstorienterte eller ikkje-gevinstorienterte organisasjonar. Når det gjeld den lønsemdsmessige verknaden så er denne bare relevant for organisasjonar der det er ein kausalsamanheng mellom utgåande og inngåande ytingar og pengar. Dette gjeld typisk for private bedrifter. Lønsemdsverknaden til inntektene og utgiftene kjem fram gjennom samanstilling av lønsemdsinntekter (opptente inntekter) og kostnader. Dette påverkar ein organisasjon sin egenkapital i form av skilnaden mellom ein organisasjon sine eigarar og gjeld (Monsen, 2009). Då er det altså slik at med lønsemdsmessig fokus på inntekter og utgifter så opererer ein med desse omgrepa: Lønsemdsinntekter (opptente inntekter), ikkje-lønsemdsinntekter (utsette inntekter), kostnader og ikkje-kostnader (aktiverte utgifter). Som nemnt ovanfor så har ein to hovudtypar rekneskap, nemleg finansielt rekneskap og lønsemdsrekneskap. I den førstnemnde typen er det inntektene og utgiftene i øvre del av figuren ovanfor som er dei relevante, mens det i lønsemdsrekneskap er inntektene og

utgiftene i nedre del av figuren som er relevante. Det neste eg vil ta føre meg er nettopp ein kort presentasjon av desse to hovudtypane rekneskap.

3.4 To hovudtypar rekneskap

Det vil i teoridelen og utgreiinga vidare bli fokusert på to typar rekneskap, og dette er finansielt rekneskap og lønsemdsrekneskap. I den finansielle typen rekneskap er det pengeverknaden til inntektene og utgiftene som blir ført. Ein kan også gjere ei vidare inndeling av finansielle rekneskap i kontantrekneskap og anordningsrekneskap. I eit kontantrekneskap er det innbetalingar og utbetalingar som blir førde, medan i eit anordningsrekneskap så blir dei totale finansielle inntektene og utgiftene førde. Dette betyr at ved føring etter eit anordningsprinsipp så blir ikkje bare umiddelbare innbetalingar og utbetalingar bokført, men også seinare innbetalingar og utbetalingar i form av fordringar og gjeld. Innanfor tradisjonell offentleg økonomistyring (TPM) så har dei finansielle rekneskapa stått i fokus (Monsen, 2008a). Både den norske kommunerekneskapen og statens rekneskapsføring er finansielle rekneskap. I den norske kommunerekneskapen er det eit anordningsprinsipp som blir følgd, medan det i statsrekneskapen blir nytta kontantprinsipp. I privat sektor er det derimot tradisjon for å føre lønsemdsrekneskap. Årsakene til skilnadane i rekneskapsføring mellom offentleg og privat sektor kjem av at ein i desse sektorane i utgangspunktet har vidt forskjellige målsettingar, og ein har ulik interaksjon med sine omgivnader. I lønsemdsrekneskap, som tradisjonelt har vorte nytta i privat sektor, er det lønsemdsinntekter (opptente inntekter) og kostnader som blir bokførte. Ei slik rekneskapsføring er mest aktuell for organisasjonar der ein finn ein eintydig kausalsamanheng mellom utgåande og inngåande produkt/tenester og pengar (Monsen, 2008a). Dette er typisk tilfelle i private bedrifter, som har som hovudfokus å maksimere profitt.

Det finnast som så vidt nemnt fleire ulike typar finansielle rekneskap, eller rekneskapsmodellar om ein vil. Kommunerekneskapen og statsrekneskapen i Noreg er døme på dette, men også kameralrekneskap som eg kjem nøye tilbake til seinare i dette kapitlet er døme på dette. Innanfor lønsemdsrekneskap er Forretningsrekneskap det mest kjende. Men også her finnast det fleire modellar og bokføringsmetodar, og desse vil i tillegg til Forretningsrekneskap bli presentert i dette kapitlet.

3.5 Bokføringsmetodar

Før det blir teke fatt på dei mest aktuelle rekneskapsmodellane i denne utgreiinga, vil det først bli presentert ulike bokføringsmetodar. Bokføringsmetodane eg skal ta føre meg kan ein dele i to kategoriar, nemleg Kjøpmannens bokføring og Kameralistens bokføring. Ved å få ei innføring i desse metodane og den historiske utviklinga av desse, så får ein eit betre fundament for å forstå det prinsipielle i drøftinga vidare i denne utgreiinga.

Gjennom historia har kjøpmannens bokføring gått gjennom tre hovudfasar av utvikling og endring. Såleis kan ein vise til tre typar av kjøpmannens bokføring. Den første bokføringsmetoden var enkel bokføring, som var eigna til finansiell rekneskap. Deretter var neste steg i utviklinga systematisk enkel bokføring, som gav ein modifisert finansiell rekneskap med innslag av lønsemdsresultat. Siste steg i utviklinga førte til dobbel bokføring, som blir nytta i lønsemdsrekneskap, og som blir nytta i dagens Forretningsrekneskap.

Innan kameralistisk bokføring har det vore ei utvikling som grovt kan inndelast i fire fasar. Her var det først ei bokføring som blei kalla enkel kameralstil. I den andre fasen vart det her ei innføring av anordningsrekneskap. Den tredje fasen vart omtala som vidare inndeling av kameralrekneskapen, medan det til slutt i ein fjerde fase vart utvikla det som blir kalla for Bedriftskameralistikk. Alle desse fasane, samt kjøpmannens bokføringsmetodar, blir gjennomgått i det følgjande.

3.6 Kjøpmannens bokføring

Kjøpmannens bokføringsmetodar består av enkel bokføring, systematisk enkel bokføring og dobbel bokføring. Desse blir no presentert.

3.6.1 Kjøpmannens enkle bokføringsmetode

Denne bokføringsmetoden representerar den opphavlege rekneskapsføringa i privat sektor. Bokføringa bestod av realiserte innbetalingar og utbetalingar i samsvar med det enkle bokhalderis prinsipp (Monsen, 2008b). Det var bare ein kassekonto som vart nytta i denne bokføringa, og på debetsida av denne vart innbetalingar bokførte éin gong, medan utbetalingar vart bokførte éin gong på creditsida. Dette var altså ein finansiell

pengerekneskap, nærare bestemt ein reindyrka finansiell kontantrekneskap der ein får fram bevegelse og endring i kassebeholdning.

3.6.2 Kjøpmannens systematisk enkle bokføring

Med tida vart kjøpmannens enkle bokføringsmetode utvikla til kjøpmannens systematisk enkle bokføring. Framleis vart det enkle bokføringsprinsippet nytta, men no på ein systematisk måte. Mellom anna vert det her gjort eit skilje mellom pengetransaksjonar som har lønsemdsverknad og pengetransaksjonar som ikkje har lønsemdsverknad. Såkalla ikkje-pengetransaksjonar med lønsemdsverknad vert også bokførte i denne metoden. I tillegg er det i denne typen bokføring teke i bruk fleire kontoar enn bare kassekontoen. Innbetalingar og utbetalingar som har lønsemdsverknad, blir bokførte med ei føring på kassekontoen. På denne måten får ein fram både ein kontant pengeverknad og ein lønsemdsverknad. Døme på dette kan vere lønnsutbetaling, som her bare vil bli ført på kassekonto. Inn – og utbetalingar utan lønsemdsverknad blir derimot bokførte med to føringar. Her blir det ei føring på kassekontoen, men også ei føring på motsett side av ein annan konto enn kassekontoen. På denne måten får ein oppretthalde pengeverknaden, men fjerna lønsemdsverknaden. Eit døme kan vere låneinnbetaling der lånet blir ført til debet på kassekontoen, men også til kredit på ein gjeldskonto. Ikkje-pengetransaksjonar med lønsemdsverknad blir bokførte med bare ei føring, og på ein annan konto enn kassekontoen. Eit døme på dette er avskrivningar, som bare blir ført på den aktuelle eignedelskontoen. Ein får fram den lønsemdsmessige verknaden, medan føringa ikkje påverkar kassekontoen.

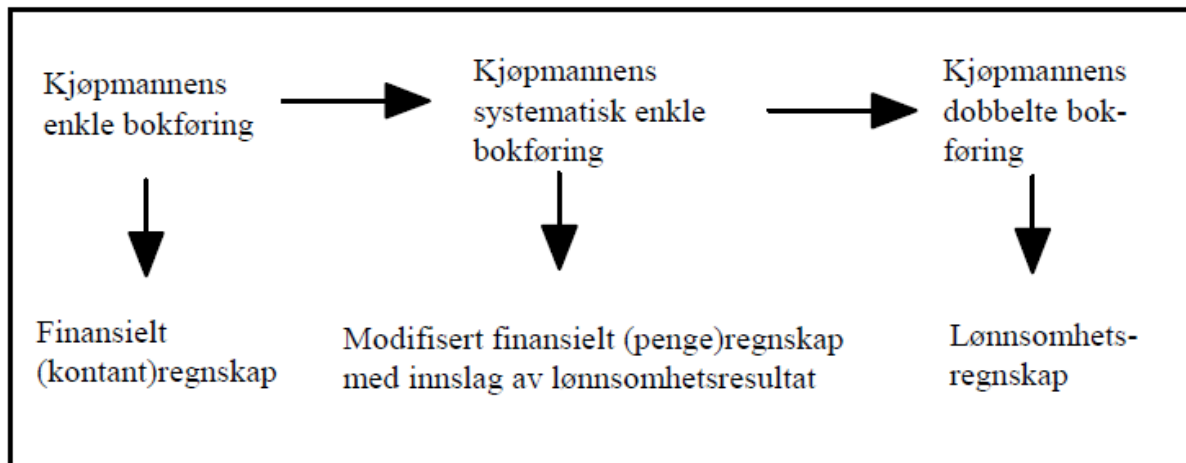
Ved å nytte den systematisk enkle bokføringsmetoden er det mulig å rapportere eit lønsemdsresultat, som altså er skilnaden mellom lønsemdsinntekter og kostnader. Ein rapporterer ved hjelp av denne metoden eit lønsemdsresultat via betalings sida, dvs bare ved hjelp av betalingskontoar og ikkje også via ein resultatrekneskap. Vidare så nyttar ein altså enkel bokføring som er eit prinsipp for finansielle rekneskap. På bakgrunn av dette har systematisk enkel bokføring blitt kalla ein modifisert finansiell rekneskap med innslag av lønsemdsresultat (Monsen, 2008b).

3.6.3 Kjøpmannens dobbelte bokføring

Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode oppstod som følgje av behova til kjøpmenn i Italia på 1200- talet (Kam (1990, i Monsen, 2008b, s. 5)). Denne bokføringsmetoden er den som ligg til grunn for det vi i dag kjenner som Forretningsrekneskap. Dette er den dominerande

rekneskapsmodellen i privat sektor. Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode er ei vidareutvikling av den systematisk enkle metoden, og her har altså det enkle bokhalderis prinsipp blitt erstatta av det dobbelte bokhalderis prinsipp. Det som kjenneteiknar denne bokføringsmetoden er for det første at kvar transaksjon blir registrert to gangar. Dette inneber at det blir nytta to forskjellige kontoar i kvar transaksjon. Det blir gjort ei debetføring av den eine kontoen og ei kreditering av den andre kontoen med like store beløp. Vidare så blir det gjort ei inndeling av kontoar i ytingskonti og betalingskonti, og lønsemdsresultatet kjem fram både via ytingssida og betalingsida. Ytingskonti er lønsemdsresultatrekneskapskonti, medan betalingskonti er balanserekneskapskonti. Desse betalingskontoane er kontoane som blir brukte i systematisk enkel bokføring, medan ytingskontoane ikkje er nytta i nokre av dei andre metodane i kjøpmannens bokføring. Det er nettopp dette med innføringa av lønsemdsresultatrekneskapskonti som gjer det mulig å framstille lønsemdsresultatet dobbelt. Den doble resultatpresentasjonen betyr at det er ei direkte kopling mellom resultatrekneskapen og balanserekneskapen, og dette blir på norsk kalla for kongruensprinsippet. Av kongruensprinsippet heiter det at alle inntekter og kostnader skal resultatførast. Forskjellen mellom lønsemdsinntektene og kostnadane utgjer lønsemdsresultatet, og dette resultatet utgjer også nettoendringa i eigenkapitalen. På denne måten finn ein altså den direkte koplinga mellom resultatrekneskapen og balanserekneskapen gjennom eigenkapitalen som ein finn att i balanserekneskapen.

Andre dimensjonar som blir framheva som viktige med dobbel bokføring av Ijiri (1982, i Monsen, 2008b, s. 7), er at kvar auke er kausalrelatert til ein reduksjon, samt at den finansielle situasjonen til ei bedrift kjem fullstendig fram gjennom bokføring av tidlegare hendingar. Visst dei tidlegare hendingane har blitt riktig og fullstendig bokførte vil dagens situasjon komme fram i form av ei oppsummering av desse hendingane. Egedelane og gjelda viser den aktuelle situasjonen, og eigenkapitalen inklusiv lønsemdsresultatet er oppsummeringa av tidlegare hendingar. Det blir såleis hevda av Kam (1990, i Monsen, 2008b, s. 7) at ansvarsrapportering er kjernen i dobbel bokføring.



Figur 5: Kjøpmannens bokføring (Kjelde: Monsen (2007, i Jenssen, 2008, figur 3.4, s. 22))

Kort oppsummert kan ein konkludere med at det er den doble resultatpresentasjonen som i eit lønsemdsperspektiv er den store fordelten med denne bokføringsmetoden i forhold til systematisk enkel bokføring. I eit finansielt perspektiv vil det, som eg kjem tilbake til, oftast ikkje vere ein fordel å nytte dobbel bokføring.

Eg har no gjeve ei framstilling av kjøpmannens bokføring. I det neste delkapittelet vil kameralistens bokføring bli presentert.

3.7 Kameralistisk bokføring

Kameralistens enkle bokføringsmetode vart utvikla i offentleg sektor i det kontinentale Europa for å gi betre kontroll med offentlege inntekter. Utviklinga av denne bokføringa skjedde på 1500- talet og utover (Monsen, 2008b). I dette underkapittelet blir det ein presentasjon av denne bokføringa.

3.7.1 Enkel kameralstil

Den første av fire utviklingsfasar skjedde ca i perioden 1500-1750, og blir altså kalla enkel kameralstil. Dette var ein kasserekneskap der ein først bare viste realiserte inntekter og utgifter i ei kassedagbok. Inntektene og utgiftene vart kronologisk rapportert utan omsyn til ulike særtrekk. Etterkvart vart det gjort ei inndeling av dei realiserte inntektene og utgiftene (innbetalingar og utbetalingar) i forhold til kjeldene deira. Det vart også i denne fasen framteke balanseendringar for pengar, lausøyre og eigedom (Monsen, 2008b). Ein byrja også så smått i denne fasen med å utvide den kronologiske bokføringa i kassedagboka til

bokføring i hovudboka, men ein systematisk bruk av rekneskapsbøkene var det jamt over ikkje.

Den andre utviklingsfasen av kameralrekneskapen var mellom ca. 1750-1810, og den blir presentert i neste delkapittel.

3.7.2 Innføring av anordningsrekneskap

Ved å innføre anordningsprinsippet utvikla ein bokføringa av inntekter og utgifter vidare. Fram til denne fasen var det altså bare realiserte innbetalingar og utbetalingar som vart bokførte, men no byrja ein også med å bokføre framtidige inntekter og utgifter. Realiserte innbetalingar og utbetalingar blir her samanstilte med dei anordna inntektene og utgiftene. Så lenge inntektene og utgiftene ikkje er realiserte oppstår det ein rest som blir overført til neste periode. Realiserte inn - og utbetalingar kan ikkje bokførast utan ein føregående anordningsbokføring, og eit kvart anordna beløp skal til slutt bli utlikna av ein like stor realisert sum. Dette er eit svært strengt bokføringssystem som gir gode mulegheiter for både budsjettkontroll og betalingskontroll: Det gir mulegheiter for å samanstille og kontrollere samsvar mellom budsjetterte og anordna inntekter og utgifter, altså budsjettkontroll. Det gir også gode mulegheiter for å gjennomføre betalingskontroll då realiserte innbetalingar og utbetalingar til ei kvar tid blir samanstilte med anordna inntekter og utgifter.

Det andre hovudmomentet i denne utviklingsfasen er innføringa av den særleine kameralistiske kontoen som seinare har blitt bestemmande for den kameralistiske rekneskapsføringa (Monsen, 2008b). Denne kontoen vil eg omtale i eit eige delkapittel om litt.

Elles vart bokføringa i denne fasen gjort meir systematisk enn den hadde vore til no. Dette innebar at alle bokførte inntekter og utgifter i den opphavlege kronologiske kasserekneskapen no også blei systematisk ført i hovudboka.

Oppsummeringsvis kan ein seie at rekneskapsmodellen Forvaltningskameralistikk (FKAM) vart utvikla i denne fasen. Eg kjem tilbake til denne i omtalen av ulike rekneskapsmodellar seinare i dette kapitlet.

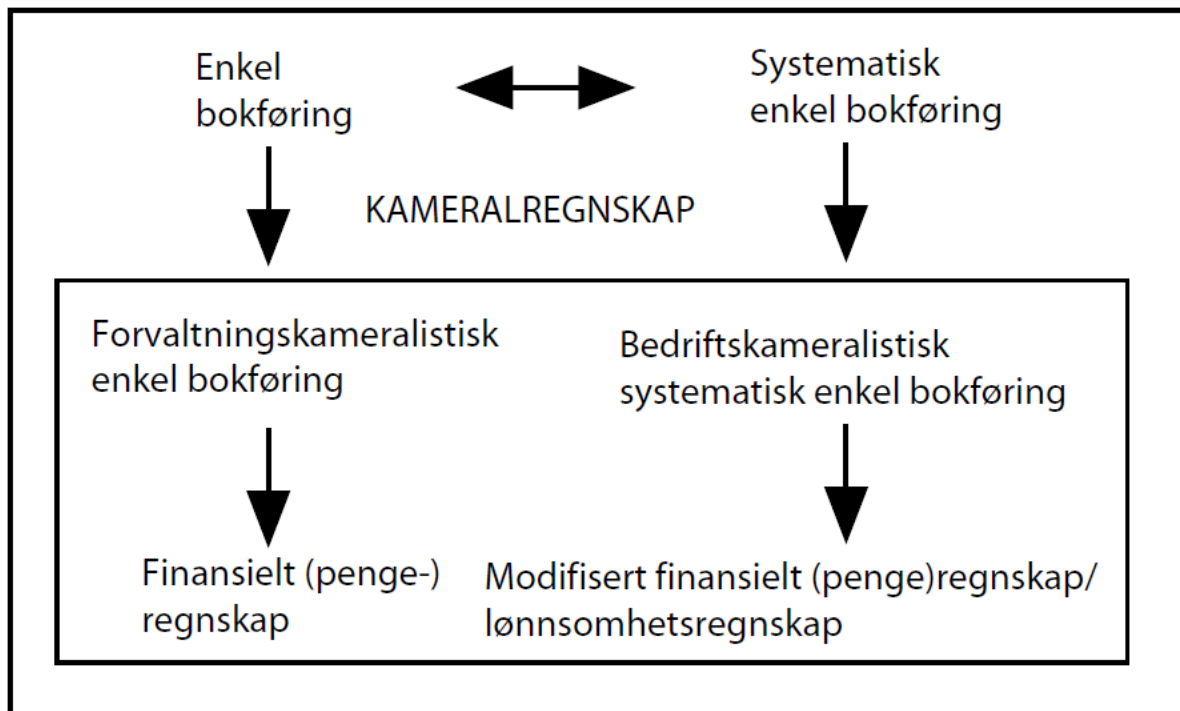
3.7.3 Tredje fase – vidare inndeling av kameralrekneskapen

I denne utviklingsfasen, som starta kring 1810, var det hovudsakleg ei systematisk inndeling av den kameralistiske hovudboka som skjedde. Det vart fokusert på korleis inntekter og utgifter skulle bokførast med omsyn til om dei hadde lønsemdsverknad eller ikkje, og ei forordning vart utgjeve i denne samanheng. Med dette var det også innan kameralistikken så smått byrja på ei utvikling som opna mulegheiter for å føre lønsemdsrekneskap med bedriftsøkonomisk fokus.

3.7.4 Utvikling av Bedriftskameralistikk

Denne fjerde utviklingsfasen av kameralrekneskapen byrja kring 1910. Utviklinga no var eit svar på behova til dei nye offentlege bedriftene. Det vart innført kameralistiske konti der kostnadsføring og avskrivningar vart mulig. Desse kontoane blei nytta til å utarbeide lønsemdsrekneskap og balanserekneskap for dei offentlege bedriftene. Medan Forvaltningskameralistikk har vidareutvikla kjøpmannens enkle bokføring, så har ein i Bedriftskameralistikk vidareutvikla kjøpmannens systematisk enkle bokføring. I tillegg til at Bedriftskameralistikk (BKAM) viser lønsemdsresultatet via balansekontoar som i kjøpmannens systematisk enkle bokføring, så viser også den førstnemnde modellen lønsemdsresultatet via ytingssida (dvs via resultatkontoar). Ein har altså i BKAM ein dobbel resultatpresentasjon som ein også har i kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode.

Utviklinga i kameralrekneskap kan oppsummerast i figuren under.



Figur 6: Kameralistens bokføring (Kjelde: Monsen (2008a, i Jensen og Monsen, 2009, figur 4.1, s. 52))

Kameralistisk rekneskap har hatt ei utvikling som har vore parallell med utviklinga i privat rekneskapsføring. Ein har begge stader hatt som mål å skaffe informasjon for kontroll, statistikk og for til slutt å utarbeide lønsemdsrekneskap (Monsen, 2008b). Undervegs i utviklinga av kameralistisk bokføring har det fleire gonger blitt gjort forsøk på å innføre kjøpmannens dobbelte bokføring i offentleg sektor. Dette har blitt forsøkt både i den offentlege kjerneforvaltinga og i offentlege bedrifter. Desse forsøka har mislukkast, og grunnen til det er at den offentlege forvaltinga samla sett har ein eigenart som medfører krav til rekneskap som ikkje kan bli stetta på ein god måte med kjøpmannens dobbelte bokføring (Monsen, 2008b).

Før eg tek fatt på presentasjonen av ulike rekneskapsmodellar, vil eg først presentere den kameralistiske kontoen og forklare bruken av denne.

3.7.5 Den kameralistiske kontoen

Det er utvikla ein eigen konto til bruk i den kameralistiske bokføringa (sjå figur 7). Dette er ein einssidig konto. Det betyr at den har enten ei inntekts- eller utgiftsside, men på både inntekts- og utgiftssida har kontoen fire kolonnar (Monsen, 2008b). Desse fire kolonnane er:

Restar brakt frem (RF), Anordning (AO), Verkeleg utfall (V) og Restar overført (R). I det følgjande skal eg forklare kontostrukturen og reglane for bruk av denne.

Bokføringssted	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

Figur 7: Den kameralistiske kontoen (Kjelde: Jensen og Monsen, 2009, tabell 4.1, s. 53)

Kolonnen Rester brakt frem, (RF), viser beløp som blir bringa fram frå tidlegare rekneskapsperiodar. På inntektssida viser denne kolonnen uteståande fordringar, medan på utgiftssida blir forpliktingar som endå ikkje er betalte viste. I forvaltningskameralistikken er det bare fordringar og forpliktingar/ gjeld som det er gitt betalingsinstruks for, men som ikkje er betalte, som blir rapporterte. Innan bedriftskameralistikken blir derimot eigedelar på inntektssida, og gjeld og eigenkapital på utgiftssida rapporterte. RF- kolonnane er balansekolonnar då inngåande balanse her er dei uteståande beløpa frå føregåande periodar (Monsen, 2008b).

Kolonnen Anordning (AO) viser innan forvaltningskameralistikken nye fordringar på inntektssida og nye forpliktingar (gjeld) på utgiftssida, som det er gjeve betalingsinstruksjonar for. AO- kolonnane utgjer ytingssida, og er grunnlaget for utarbeidinga av det finansielle pengerekneskapet i forvaltningskameralistikken. I bedriftskameralistikken er det lønsemdsinntekter og auke i eigedelar som blir viste i AO- kolonnen på inntektssida, medan det i denne kolonnen på utgiftssida er kostnader, auke i gjeld, og auke i eigenkapital som blir vist. AO- kolonnen er dermed grunnlaget for utarbeiding av periodens lønsemdsresultat i BKAM (Monsen, 2008b).

Kolonnen Verkeleg utfall (V) har ein dobbelfunksjon i FKAM. For det første er den ei oppgjerskolonne for anordna beløp (RF og/eller AO) i og med at desse kolonnane viser kor mykje av dei anordna beløpa som er blitt realiserte i inneverande periode. For det andre får ein ved å summere desse kolonnane høvesvis dei totale innbetalingane og utbetalingane i perioden. Ein finn altså i desse kolonnane den informasjonen som ein finn på kassekontoen i kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Når det gjeld bedriftskameralistikken så viser V-

kolonnane også her inn - og utbetalningar, men dei viser i tillegg reduksjon i egedelar på inntektssida, og reduksjon i gjeld og eigenkapital på utgiftssida. Dei transaksjonane som ikkje er kasetransaksjonar (fiktive kasetransaksjonar) opphevar kvarandre slik at ein også i BKAM får fram nettoendringa i likvide midlar (V- inntekter minus V- utgifter) (Monsen, 2008b).

R- kolonnane (Restar overført) viser innan forvaltningskameralistikken dei anordna beløpa som endå ikkje er realiserte. Dette betyr at denne kolonnen på inntektssida viser uteståande fordringar ved periodens slutt, medan den på utgiftssida viser uteståande gjeld ved periodens slutt. Desse kolonnane representerer altså balansekolonnar ved periodens slutt, nærare bestemt utgåande balanse. Dette er då beløpa som blir førte som RF i neste periode (inngåande balanse). Det er i forvaltningskameralistikken bare fordringar og gjeld som det er gitt betalingsinstruksjonar for, men som ikkje er betalte, som blir førte i R- kolonnane. Dette medfører at det blir ein ufullstendig balanse her. I bedriftskameralistikken er det i R- kolonnen på inntektssida egedelar som blir vist ved periodens slutt, medan det på utgiftssida er gjeld og eigenkapital som blir vist. Når det gjeld betalingssida i kameralrekneskap så er det V- kolonnane og R- kolonnane som utgjer desse.

Det er to grunnleggande kamerale bokføringsreglar som bokføringa på den kamerale kontoen alltid må følge:

- ✓ Ingen transaksjonar kan registrerast i V- kolonnane utan ein samtidig eller tidlegare registrering i AO- kolonnane. Dette er slik pga eit generelt krav i offentleg sektor som seier at pengar ikkje kan mottakast eller betalast ut av ei organisatorisk eining utan at det tidlegare har blitt gjeve, eller samstundes blir gjeve ein betalingsinstruksjon frå ei anna eining som har myndigheit til dette (Monsen, 2008b).
- ✓ Den kameralistiske balanselikninga: $R=RF+AO-V$. Denne likninga viser samanhengen mellom dei fire forskjellige kolonnane i den kameralistiske kontoen.

Desse to reglane gjeld separat for kameralkontoen si inntektsside og utgiftsside (Monsen, 2008b).

3.8 Rekneskapsmodellar

Før empiridelen blir presentert i neste kapittel, så vil eg no presentere nokre rekneskapsmodellar. Eg har til no mellom anna omtala forskjellige typar rekneskap i form av finansielle rekneskap og lønsemdsrekneskap, og eg har teke føre meg ulike bokføringsmetodar (kjøpmannens bokføring og kameralistens bokføring). Denne rekneskapsteorien vil no bli teke eit steg vidare ved å forklare ulike rekneskapsmodellar. Rekneskapsmodellane eg skal presentere er: Forretningsrekneskap, Forvaltningskameralistikk og Bedriftskameralistikk. Først ut er Forretningsrekneskap.

3.8.1 Forretningsrekneskap

Forretningsrekneskap er nok den typen rekneskap folk flest tenker på i samband med rekneskap. Dette er ikkje så rart sidan dette er den typen rekneskapsmodell veldig mange organisasjonar er pålagde gjennom lov å føre. Nesten alle som driv næringsverksemd i Noreg må utarbeide denne type rekneskap ein gong i året. Forretningsrekneskap er lovregulert gjennom lov om årsregnskap m. v. av 17. Juli 1998 nr. 56 (Regnskapsloven). I privat sektor er det rekneskapsføring i tråd med Regnskapsloven som er den type rekneskap som skal førast. Forretningsrekneskap er ein lønsemdsrekneskap som er basert på kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Dette er ein type rekneskapsmodell som er skreddarsydd for private bedrifter med lønsemd som overordna målsetting. Men som det går fram av Regnskapsloven, så er det mange fleire typar verksemdar enn private lønsemdsorienterte verksemdar som er pålagde å føre ein slik type rekneskap. Vel og merke så er det nokre unntaksbestemmelsar i Regnskapsloven som opnar for ein litt tilpassa rekneskapsføring for nokre særleine typar organisasjonar. Dette kan for eksempel gjelde verksemdar under ein viss storleik målt i omsetning, tal tilsette, eller totalkapital. Vidare er det gitt høve til nokre unntak frå grunnleggande prinsipp for enkelte typar verksemdar som ikkje har økonomisk vinning som hovudformål (ideelle organisasjonar). Men felles for dei er likevel at dei fører rekneskap basert på Regnskapsloven, med mulegheiter for enkelte særtilpassingar.

Generelt skal Forretningsrekneskap formidle informasjon om ei verksemd si samla økonomiske utvikling og finansielle stilling (Tellefsen og Langli, 2000). Krava til innhald i Forretningsrekneskap finn ein i Regnskapsloven. Mellom anna finn ein der eit krav om at

forretningsrekneskapen skal innehalde følgjande deler: Resultatrekneskap, Balanserekneskap, Kontantstraumoppstilling og Noteopplysningar.

I resultatrekneskapen blir lønsemdsinntekter (opptente inntekter) samanstilte med kostnader (forbrukte utgifter). På denne måten blir det altså eit lønsemdsresultat som blir framstilt. Eit finansielt (penge-)resultat ville i motsetning vorte berekna ved ei samanstilling av totale (anordna) inntekter og utgifter.

Balanserekneskapen består av egedelar på den eine sida, og eigenkapital og gjeld på den andre sida. Eigenkapitals- og gjeldssida viser korleis dei totale egedelane/ totalkapitalen har blitt finansiert. Lønsemdsresultatet som ein finn i resultatrekneskapen, finn ein også igjen i balansen. Endringa i eigenkapital er lik lønsemdsresultatet om ein ser vekk frå den eventuelle endringa i eigenkapital som følgje av innskoten ny eigenkapital og tilbakebetaling av eigenkapital. Med dette ser ein det mest sentrale med den dobbelte bokføringsmetoden som Forretningsrekneskap byggjer på: Resultatet (lønsemdsresultatet) blir framstilt dobbelt.

I og med at det er eit lønsemdsfokus i forretningsrekneskapen, så blir det nødvendig å ha ei tilleggsoppstilling som viser den finansielle utviklinga i perioden. Kontantstrømoppstillinga skal i følgje Regnskapsloven gi ei oversikt over innbetalingar og utbetalingar og forklare endringar i likviditet. I følgje Norsk Regnskapsstiftelse bør kontantstrømoppstillinga inndelast i kontantstraumar frå operasjonelle aktivitetar, investeringsaktivitetar, og finansieringsaktivitetar (NRS F, 2008). Ved utarbeiding av kontantstrømoppstilling er det to mulege modellar å velje mellom, og det er den direkte modellen og den indirekte modellen. Norsk Regnskapsstiftelse likestiller dei to modellane, men anbefaler å nytte den direkte modellen (NRS F, 2008). Det er den indirekte modellen som er mest nytta i praksis. Dette kjem mellom anna av at brukarane finn det lettare å utarbeide denne modellen (NRS F, 2008). Anbefalinga av den direkte modellen er hovudsakleg grunngjeve med at den er meir oversiktleg, og det faktum at den indirekte modellen ikkje er ei fullverdig kontantstrømoppstilling då kontantstraumane frå operasjonelle aktivitetar ikkje blir vist brutto. I denne modellen er det bare investerings- og finansieringsaktivitetane sine kontantstraumar som blir viste brutto, medan kontantstraumane frå dei operasjonelle aktivitetane blir viste netto med utgangspunkt i lønsemdsresultatet. Den direkte modellen viser derimot alle kategoriar kontantstraumar brutto.

Det blir også stilt krav om noteopplysningar i Regnskapsloven. Desse skal gje utfyllande opplysningar til postane i resultatrekneskapen og balansen.

Vidare no i denne presentasjonen av forretningsrekneskapen vil eg gje litt informasjon om nokre av dei grunnleggande prinsippa som ligg til grunn for bokføringa i denne modellen. Eg vil ta føre meg dei prinsippa som eg meiner er dei mest grunnleggande for å forstå det prinsipielle i denne modellen.

Oppteningsprinsippet inneber at inntekt skal inntektsførast når den er opptent (Regnskapsloven). Når det er eigenskapen opptent som skal styre inntektsføringa, så må dette forståast slik at denne periodiseringa ikkje nødvendigvis er samanfallande med gjennomført transaksjon (Johnsen og Kvaal, 2007). Det må også framhevast her at omgrepa som er brukte i Regnskapsloven i denne samanheng er noko upresise. Som det har kome fram av teoripresentasjonen i dette kapitlet, så finnast det fleire typar inntekter (til dømes anordna inntekter og lønsemdsinntekter). Når det i Regnskapsloven er snakk om opptent inntekt så tilsvarar dette det som i dette teorikapitlet er omtala som lønsemdsinntekt.

Transaksjonsprinsippet inneber at transaksjonar skal rekneskapsførast til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (Regnskapsloven).

I Regnskapsloven heiter det at kongruensprinsippet medfører at alle inntekter og kostnader skal resultatførast. Igjen er omgrepsbruken noko upresis. Den inntekt som her blir omtalt er altså lønsemdsinntekt. Dette kjem av at resultatrekneskapen som blir ført i forretningsrekneskapen er eit lønsemdsresultat, og der er det lønsemdsinntekter og forbrukte utgifter (kostnader) som skal førast. Kongruensprinsippet er prinsippet som medfører det tidlegare nemnte faktum; at lønsemdsresultatet forklarar endringa av eigenkapitalen i balansen når ein ser bort frå innskoten ny kapital og tilbakebetaling av kapital.

Samanstillingsprinsippet: Utgifter skal kostnadsførast i same periode som tilhøyrande inntekt (Regnskapsloven). Resultatrekneskapen i forretningsrekneskapen er som kjent eit lønsemdsresultat, og ved å samanstille opptente inntekter og kostnader får ein fram dette resultatet. Ved å nytte denne samanstillinga og oppteningsprinsippet presenterer ein eit resultat som skal gi rekneskapsbrukarane eit grunnlag for å vurdere eit selskaps innteningsevne i rekneskapsperioden (Johnsen og Kvaal, 2007). Ei slik samanstilling inneber fordeling av kostnader mellom rekneskapsperiodar. Av og til er det ein direkte samanheng mellom inntekt og kostnad, som ved direkte varekostnad. Andre samanhengar er meir

indirekte, som for eksempel med avskrivningar, der samanstillinga blir meir prega av skjønn (Johnsen og Kvaal, 2007).

3.8.2 Forvaltningskameralistikk (FKAM)

Utviklinga av kameralrekneskap kan, som nemnt før, inndelast i fire fasar. Dei to første fasane førte fram til det som er den forvaltningskameralistiske rekneskapsmodellen, der denne i hovudsak vart utvikla i den andre fasen mellom ca 1750 og 1810. Denne andre utviklingsfasen har eg omtala i kapittel 3.7.2 som innføring av anordningsrekneskap. Særskilte kjenneteikn ved den forvaltningskameralistiske rekneskapsmodellen er det finansielle fokuset, bruken av enkel bokføring (i motsetning til dobbel bokføring), og bruken av den kameralistiske kontoen. Bokføringsmetoden, den kameralistiske kontoen, og spesielle rekneskapsreglar i FKAM har blitt gjennomgått i framstillinga av utviklingsfasane tidlegare i dette kapitlet. I den vidare presentasjonen av denne rekneskapsmodellen vil eg først og fremst ta føre meg fokuset i denne modellen, og det som særleg skil denne rekneskapsmodellen frå til dømes Forretningsrekneskap.

Det finansielle fokuset medfører mellom anna at det resultatet som blir utarbeida i denne rekneskapsmodellen er eit finansielt pengeresultat. Det er altså eit fokus på den finansielle verknaden av inntektene og utgiftene i denne modellen, i motsetning til fokuset i forretningsrekneskapan, som er på lønsemdsverknaden av inntektene og utgiftene. FKAM er som nemnt ovanfor ein anordningsrekneskap. Dette betyr at det i denne modellen er dei totale anordna inntektene og utgiftene som blir presenterte, og ikkje bare dei realiserte innbetalingane og utbetalingane som til dømes i kjøpmannens enkle bokføringsmetode (kasserekneskap).

Når det gjeld bokføringsmetode i denne rekneskapan, så er det altså enkel bokføring som blir nytta her. Dette er ein bokføringsmetode som er utvikla nettopp for å utarbeide finansielle rekneskap i motsetning til kjøpmannens dobbelte bokføring, som er utvikla for å utarbeide lønsemdsrekneskap (forretningsrekneskapan).

Den kameralistiske kontoen er ein spesiell konto som blir nytta i FKAM og Bedriftskameralistikk (eg kjem tilbake til BKAM i neste kapittel). Kontoen er delt i to separate sider; ei inntektsside og ei utgiftsside. Både inntekts- og utgiftssida inneheld fire kolonnar. Transaksjonar blir ført einsidig i FKAM, dvs enten på inntektssida eller utgiftssida. Dette er ein tydeleg skilnad frå forretningsrekneskapan der ein kvar transaksjon

blir ført dobbelt, og på to forskjellige kontoar (ei debetføring og ei kreditføring). Den spesielle strukturen i den kameralistiske kontoen vart gjennomgått i kapittel 3.7.5, og er skreddarsydd for eit finansielt fokus.

Opphavleg vart den forvaltningskameralistiske rekneskapsmodellen utvikla for den offentlege budsjettkopla kjerneforvaltinga, som til dømes kommunekassen. Hovudformålet var å bidra til å kontrollere dei offentlege inntektene innanfor det politisk vedtekne budsjettet (Monsen, 2009). Det er nærare bestemt tre hovudmålsettingar som den opphavlege kameralrekneskapsmodellen (FKAM) skal oppfylle, og desse er: Pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. I tillegg er denne rekneskapsmodellen kjenneteikna av ein ikkje-fullstendig balanserekneskap.

Målsettinga om pengeforvaltning inneber at fokuset er på den pengemessige verknaden av inntektene og utgiftene. Dette har eg allereie nemnt litt om, og det dreier seg altså om at det i denne modellen er eit finansielt fokus i motsetning til i til dømes forretningsrekneskapsmodellen der det er eit lønsemdsfokus. Eg går ikkje i detalj på dette no, sidan eg har vore innom det både i innleiinga til dette kapitlet og i kapitla om utviklinga av kameralistikken. Men det er viktig å understreke at det med eit pengefokus er fokus på både realiserte og urealiserte inntekter og utgifter. I AO- kolonnane i den kameralistiske kontoen finn ein dei anordna inntektene og utgiftene, medan ein i V- kolonnane finn dei realiserte, tidlegare anordna inntektene og utgiftene. Ein nyttar altså eit anordningsprinsipp i bokføringa, men beheld samstundes også eit kontantfokus her. Dette får ein til ved hjelp av den spesielle kameralistiske kontoen, og det er difor ikkje nødvendig med ein separat kassekonto i Kameralrekneskap (Monsen, 2009).

I offentleg sektor, og spesielt i den offentlege kjerneforvaltinga, har budsjettet spelt ei viktig rolle. Sentralt i dette er fokuset på fordeling av offentlege skatteinntekter til forskjellige sektorar (Monsen, 2009). Det blir då naturlegvis viktig å samanlikne rekneskapstal med budsjettal for å sjå om pengane er blitt forvalta i samsvar med det som er budsjettert. Sjølv om budsjettala ikkje er inkorporert i forvaltningskameralistikken, så ligg det likevel godt til rette for ei slik samanlikning av budsjettal og rekneskapstal. I og med pengefokuset i FKAM så blir det greitt å samanlikne desse tala med budsjettala. I budsjettet vil det vere eit pengefokus då formålet med budsjettet er å stille opp ei fordeling av dei tilgjengelege finansielle ressursane. Med fokus i framstillinga i FKAM på inntekter, utgifter, innbetalingar

og utbetalningar, så har ein eit samkøyrt fokus mellom budsjett og rekneskap. Dermed blir det greitt å utøve denne budsjettkontrollen, som er viktig i offentleg sektor.

Betalingskontroll er den tredje hovudmålsettinga for forvaltningskameralistikken. Essensen i denne målsettinga er å hindre at nokon betalar ut eller mottar pengar utan å på førehand ha blitt gjeve ein betalingsinstruksjon/ anordning av person med slik instruksjonsmyndigheit. Eit døme på dette frå offentleg kjerneforvaltning, vil vere kontroll av at kommunekasserar ikkje betalar ut pengar utan først å ha fått instruksjon frå overordna (rådmann) om å gjere dette (Monsen, 2009). Den kameralistiske kontoen er spesielt eigna til dette formålet gjennom AO- kolonnane (betalingsanordningar) og V- kolonnane (utførte betalningar); og dei to grunnleggande bokføringsreglane i kameralistikken skal bidra til nettopp denne kontrollen (ingen V- bokføring utan tidlegare eller samtidig AO- bokføring, og $R=RF+AO-V$) (Monsen, 2009).

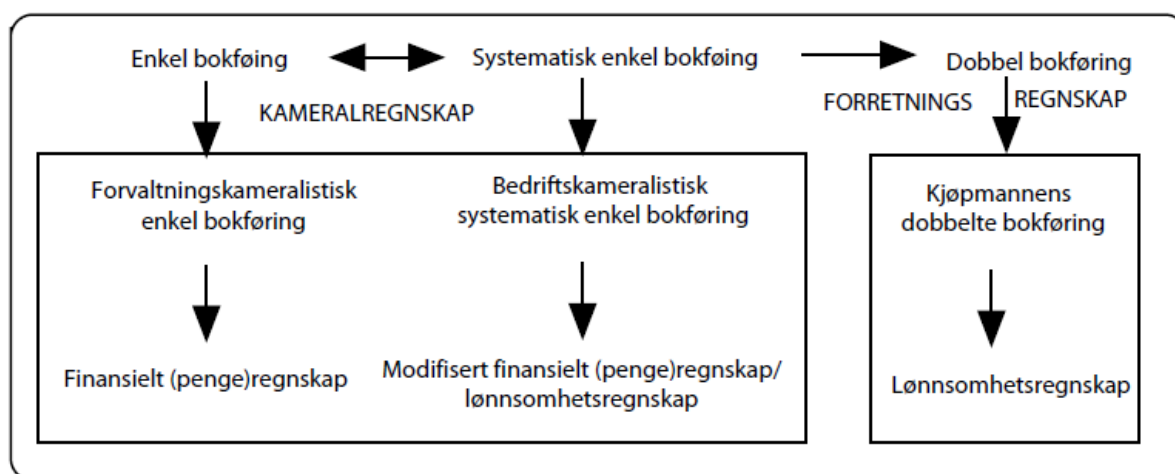
Ein konsekvens av bokføringa i forvaltningskameralistikken er at det blir presentert ein ikkje- fullstendig balanserekneskap. Restkolonnane (RF og R) representerer dei ufullstendige balansekolonnane (Monsen, 2009). Årsaka til at det blir ein ufullstendig balanserekneskap er at det bare er inntekter og utgifter som det er gjeve betalingsinstruksjon for som blir viste i FKAM. Dette betyr at til dømes fordringar, kortsiktig gjeld og eigedelar, som det ikkje er gjeve betalingsinstruksjon for, ikkje vil bli registrert i denne balansen. Skulle ein hatt ein fullstendig balanserekneskap innan FKAM, ville det blitt vanskeleg å oppfylle hovudmålsettingane med rekneskapsmodellen. Ein fullstendig balanse blir derimot presentert innan Bedriftskameralistikk; ein rekneskapsmodell som eg presenterer i neste delkapittel.

Det er altså fokus på pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll innan forvaltningskameralistikk. Rekneskapsmodellen er typisk eigna for den offentlege kjerneforvaltninga, men som eg skal komme tilbake til i seinare kapittel, så er denne modellen også eigna for andre organisasjonar som vanlegvis fører ein form for forretningsrekneskap.

3.8.3 Bedriftskameralistikk (BKAM)

Bedriftskameralistikk er ei vidareutvikling av FKAM for bruk i offentlege bedrifter. Eg har i korte trekk vore innom BKAM i framstillinga av dei fire utviklingsfasane i kameralrekneskapen. BKAM er eit resultat av dei to siste utviklingsfasane, og då først og fremst den siste utviklingsfasen frå 1910 og utover.

Dei nye offentlege bedriftene hadde likskapstrekk med dei private bedriftene, og det var ønske om rekneskapsinformasjon som var samanliknbar med rekneskapsinformasjonen som private bedrifter hadde. BKAM er ein rekneskapsmodell med lønsemdsfokus. Modellen vart utvikla for å kunne gje dei offentlege bedriftene den same informasjon som ein får gjennom bruk av den private forretningsrekneskapan. Ein får i bedriftskameralistikken ein dobbel resultatpresentasjon (både via ytingskonti og balansekonti), i tillegg til ein fullstendig integrert balanse. Dette er eksakt same type informasjon som ein får i forretningsrekneskapan, men ved bruk av anna type bokføring. Medan forretningsrekneskapan nyttar dobbel bokføring, er bedriftskameralistikken basert på ei systematisk enkel bokføring.



Figur 8: Kameralrekneskap og Forretningsrekneskap (Kjelde: Monsen (2009, i Jensen og Monsen, 2009, figur 8.1, s. 124))

Det blir i BKAM som i FKAM bokført på den kameralistiske kontoen. Derimot blir det i BKAM bokført opplysningar som ikkje blir bokført i FKAM, og dette gjer det mulig å utarbeide lønsemdsrekneskap og ein fullstendig balanse. Nærare bestemt oppnår ein dette gjennom å utvida fortolkinga av restkolonnane (RF og R). For det første så blir alle inntekter og utgifter som er oppstått, men ikkje betalte, bokførte i desse kolonnane. Dette er ei utviding i høve FKAM der det bare er inntekter og utgifter som er gitt betalingsanordning, og som ikkje er betalte, som blir bokførte i restkolonnane. For det andre blir det i desse rest-/balansekolonnane bokført eigedelar og forpliktingar som ikkje blir bokført i FKAM. Dette er til dømes anleggsmidlar og langsiktig gjeld som ikkje blir rekneskapsførte i FKAM som ein følgje av at dei ikkje er gitt betalingsanordning, men som altså likevel blir rekneskapsført i BKAM (Monsen, 2009).

I figuren under kan ein sjå korleis grunnforma til den kameralistiske kontoen ser ut innanfor bedriftskameralistikken. Dette er ei vidareutvikling av korleis kontoen blir brukt innanfor forvaltningskameralistikken.

Betegnelse	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
Beholdningsregnskap (balanseregnskap)	Inngående beholdn. aktiva	Tilgang på aktiva	Avgang på aktiva	Utgående beholdn. aktiva	Inngående beholdn. passiva	Tilgang på passiva	Avgang på passiva	Utgående beholdn. passiva
Resultatregnskap		Lønnsomhetsinntekter				Kostnader		
Kasseregnskap			Kontantinntekter				Kontantutgifter	
Regnskapsmessige transaksjoner, ompostinger innenfor beholdningsregnskapet og mellom beholdningsregnskapet og resultatregnskapet		Regnskapsmessige inntekter (vekselsidige)	Fiktive inntekter (vekselsidige)			Regnskapsmessige utgifter (vekselsidige)	Fiktive utgifter (vekselsidige)	

Figur 9: Bedriftskameralistikkens grunnform (Kjelde: Wysocki (1965, i Jensen og Monsen, 2009, tabell 4.3, s. 60))

I denne vidareutvikla kameralistiske kontoen blir framleis dei to grunnleggande kameralistiske bokføringsreglane brukte:

- 1) Ingen bokføring i V- kolonne utan tidlegare eller samtidig bokføring i AO- kolonne
- 2) $R=RF+AO-V$

Reglane gjeld som i FKAM separat for kontoens inntekts- og utgiftsside.

Reglane gjeld rekneskapsteknisk på same måten som i FKAM, men innhaldsmessig er der skilnader då ein i BKAM har ei meir omfattande og komplisert bokføring enn tilfellet er i FKAM.

Det er vanleg i bedriftskameralistikk å dele den kameralistiske kontoen inn i fire rekneskapsavdelingar (Monsen, 2009):

Rekneskapsavdeling 1: Resultatrekneskap. Denne avdelinga inneheld resultatkontoane. I BKAM betyr det at det er lønsemdsresultatkontoar.

Rekneskapsavdeling 2: Vare- og anleggsmiddelrekneskap. Ein finn her kontoane for midlertidige eller varige ikkje- resultatmessige ytingstilfelle.

Rekneskapsavdeling 3: Penge- og kapitalrekneskap. Her finn ein betalingsmiddelkontoane samt kontoar for ikkje- resultatmessige låne- og kapitaltransaksjonar.

Rekneskapsavdeling 4: Avslutningsbokføringar. Først og fremst bokføring av resultat og kasse.

AO- kolonnane utgjer ytingskonti i BKAM. Forskjellen mellom inntekter – AO og utgifter – AO gir dermed lønsemdsresultatet. Når det gjeld kasseendring så finn ein den som skilnaden mellom inntekter – V og utgifter – V. Vidare er det altså slik at RF – og R – kolonnane representerer inngåande og utgåande balanse. Dvs at på inntektssida finn ein inngåande og utgåande balanse for eigarar, medan på utgiftssida finn ein tilsvarande for gjeld og eigenkapital. Som nemnt i innleiinga til dette kapitlet, så blir lønsemdsresultatet framstilt dobbelt i BKAM. I tillegg til å bli framstilt via ytingskonti, så blir lønsemdsresultatet framstilt via betalingskonti. Ein finn nemleg også lønsemdsresultatet som differansen på balansekontoane i løpet av ein periode.

BKAM vart utvikla som eit supplement til FKAM, og som eit alternativ til Forretningsrekneskap. Det er viktig å vere klar over at det er FKAM som er hovudvarianten av kameralrekneskap, og at denne opphavlege varianten er den som bør brukast i organisasjonar der pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll er det viktigaste. BKAM er ein tilleggsvariant som utarbeider lønsemdsinformasjon, dersom dette er ønskeleg for offentlege bedrifter (Monsen, 2009).

3.9 Oppsummering

Eg har i dette kapitlet presentert referanseramma for utgreiinga. I referanseramma inngår formålet med rekneskap, ein presentasjon av ulike typar organisasjonar, og ein presentasjon

av sentrale rekneskapsomgrep. Vidare tok eg føre meg to hovudtypar rekneskap, og eg såg på forskjellige bokføringsmetodar. Avslutningsvis presenterte eg tre rekneskapsmodellar som eg vil komme tilbake til i analysedelen.

4. Empiri

I dette kapitlet blir empiridelen presentert. Det betyr at eg i hovudsak her skal presentere min utvalde caseorganisasjon for utgreiinga. Framstillinga vil vere tredelt. I første del av kapitlet vil eg ta føre meg Norsk Tipping; nærare bestemt blir det her ein generell presentasjon av selskapet. I andre del av kapitlet vil eg ta føre meg Riksrevisjonen sin utvida revisjon av Norsk Tipping. Det statlege spelselskapet vart her gjennomgått for åra 2000- 2007, og den utvida revisjonen vart lagt fram i juni 2009. Tredje delkapittel vil omhandle rekneskap i Norsk Tipping. Men først altså litt generelt om Norsk Tipping AS.

4.1 Om Norsk Tipping

Norsk Tipping AS er eit 100% statleg eigd aksjeselskap. Selskapet er lovregulert i Lov om pengespill m. v (pengespilloven). Av paragraf 3 i denne loven går det fram at: ”Et statlig aksjeselskap, hvor staten eier alle aksjene, skal være spilleselskap” (Pengespilloven). Norsk Tipping er altså eit statleg spelselskap, nærare bestemt er det eit statleg spelmonopol. Det er nemleg slik at det bare er Norsk Tipping som har lov til å tilby pengespel i Noreg i form av talspel og spel på idrettsarrangement. Eg har presentert spelmarknaden i Noreg i det innleiande kapitlet i denne utgreiinga, så eg vil ikkje gå i detalj på dette her, men i tillegg til Norsk Tipping så er det Norsk Rikstoto som er lovleg speltilbydar i Noreg (monopoltilbydar på spel på hest) samt at det finnast diverse lovlege lotteri. Mange kan kanskje finne dette underleg, då det finnast mange speltilbydarar på internett. Det stemmer at det finnast mykje speltilbod på internett, men dette er utanlandskbaserte selskap. Så lenge desse selskapa ikkje er drivne i Noreg, så kjem dei heller ikkje inn under norsk pengespellovgiving. No er det slik at den norske stat ved Kultur- og kyrkjedepartementet kjempar for å komme desse nettspelselskapa til livs, og det er komme lovforslag for å redusere/ avskaffe slike nettspeltilbod her til lands. Dette kjem eg tilbake til seinare i kapitlet.

Når det gjeld lovregulering så er det altså Pengespilloven som er hovudloven for Norsk Tipping. Elles går det fram av årsmeldinga (Norsk Tipping, 2008) at selskapet ikkje er underlagt lover som skatteloven og aksjeloven, så det statlege pengespelselskapet er altså som ein forstår av dette ein spesiell organisasjon. Regnskapsloven skal derimot følgjast så langt det let seg gjere med omsyn til selskapets særskilte karakter (Norsk Tipping, 2008).

Regnskapsloven og rekneskapsføringa i selskapet generelt kjem eg tilbake til seinare i kapitlet.

Lov om Tipping, som den gjeldande lova heitte då, vart vedteke i Stortinget i 1946. Norsk Tipping AS fekk i første omgang konsesjon for drift i fem år (www.norsk-tipping.no). Første speleomgang vart halden i 1948. Det var i byrjinga bare fotballtipping som vart tilbydd, og då i form av tippekupongen kvar laurdag. Eigarforholda i selskapet var opphavleg tredelt, der Staten eigde 40 %, Noregs idrettsforbund 40 %, og Noregs fotballforbund eigde 20%. Dette var altså den spede byrjinga til selskapet, men sidan den gang har mykje skjedd. I 1975 vart Norsk Tipping flytta frå Smestad i Oslo til Hamar, og i 1979 passerte den årlege omsetjinga 1 milliard kroner (omsetjinga i første heile driftsår var på 37 millionar kroner). Først i 1986 vart talspelet Lotto innført, og sidan den gang har produktutviklinga vore markant. I dag tilbyr selskapet 9 spelprodukt: Lotto, Viking Lotto, Joker, Extra, Flax, Keno, Oddsen, Tipping og Multix. Utviklinga i speltilbod frå starten for vel 60 år sidan har altså vore stor, og fleire prosjekt er også på trappene (Norsk Tipping, 2008). Av andre markante utviklingstrekk i selskapet historisk sett, så må det nemnast: Oppheving av premietak på til dømes Lotto og Tipping, internettsider, og mulegheiter for å levere spel både på internett og mobil. Dette er tiltak som nok er gjort for å tilpasse seg utviklinga i samfunnet, men også for å tilpasse seg og gjere seg konkurransedyktig i ein spelbransje prega av stadig hardare konkurranse (jf. Nettspeltilbydarar). I dag er altså det statlege pengespelmonopolet eit selskap med eit relativt breitt produkttilbod, og i 2007 passerte Norsk Tipping AS for første gang 10 milliardar kroner i omsetning (www.norsk-tipping.no). Formålet med Norsk Tipping har frå starten av vore av samfunnsnyttig karakter, og ansvarleg speltilbod og tilbakeføring av inntekter til samfunnsnyttige formål står i fokus her. Dette vil eg komme tilbake til snart, men først litt meir om selskapet generelt, og organisering og eigarforhold spesielt.

Selskapet er som tidlegare nemnt heilt og fullt eigd av staten. Norsk Tipping er eit aksjeselskap der det er 3 aksjar. Aksjane er ikkje omsettelege i ein marknad, kvar aksje har ein verdi av 50 000 kr, og alle er eigde av staten. Med staten meinast det i dette tilfellet Kultur- og kyrkjedepartementet som er dei som representerer det statlege eigarskapet. Generalforsamlinga i selskapet består av kulturministeren, og generalforsamlinga blir gjennomført ved årsmøtet i selskapet som blir halde kvar vår (Norsk Tipping, 2008). Styret i Norsk Tipping blir plukka ut av Regjeringa. Vidare er det slik at dette styret tilset administrerande direktør. Eigarstyringa av selskapet skal vere aktiv; i tillegg til

generalforsamlinga ved årsmøte, blir det halde minimum to årlege møter mellom departementet og selskapet for å ha ein vedvarande dialog om regelverket for verksemda til Norsk Tipping (Norsk Tipping, 2008). Som eigar bestemmer departementet kva spel selskapet skal tilby og spelereglane for dei forskjellige spela. Det er departementet som avgjer kor stor del av innsatsbeløpet som skal gå til premiar, samt at dei også bestemmer fordelinga av ein stor del av selskapets overskot. Fordelinga av overskot vil eg kommentere meir detaljert seinare i kapittelet når eg tar føre meg formålet for Norsk Tipping.

Lotteri- og stiftelsestilsynet er eit offentleg kontrollorgan som er underlagt Kultur- og kyrkjedepartementet. Kontrollorganet fører tilsyn med at Norsk Tipping si verksemd er i samsvar med lover og spelereglar. Revisjon av rekneskapa til Norsk Tipping blir utført av Riksrevisjonen. Det går fram av Pengespilloven at Riksrevisjonen, som er Stortinget sitt revisjons- og kontrollorgan, skal utføre revisjonen. Eg kjem tilbake til Riksrevisjonen i siste del av dette kapittelet, der eg skal ta føre meg den utvida revisjonen Riksrevisjonen har gjort av Norsk Tipping for åra 2000 - 2007.

Styret i Norsk Tipping er samansett av 5 uavhengige representantar som blir valde av departementet, samt to representantar som blir valde blant, og av Norsk Tipping sine tilsette. At styresamansettinga skal vere slik, går fram av vedtektene til selskapet som igjen er fastsette av regjeringa. Styret får sin instruks av regjeringa, og oppgåvene til styret er å syte for at verksemda blir drive i samsvar med formåla og retningslinjene til selskapet. Vidare har styret ansvar for å organisere og forvalte selskapet på ein tilfredsstillande måte, samt å syte for at registrering og formuesforvaltning er gjenstand for tilstrekkeleg kontroll (Norsk Tipping, 2008).

Når det gjeld den daglege drifta av selskapet, så er det administrerande direktør som er ansvarleg for denne. Tilsetting av administrerande direktør, og denne sine vilkår er det styret som står for.



Figur 10: Lovforhold, styring og kontroll, Norsk Tipping AS (Kjelde: Norsk Tipping, 2008, s. 99)

Pr i dag er det Lars Sponheim som er styreleiar i Norsk Tipping AS, medan posisjonen som administrerande direktør er det Torbjørn Almlid som innehar.

4.1.1 Formål

I Norsk Tipping sine vedtekter finn ein formålet til selskapet definert: ”Selskapet skal i henhold til spilleregler fastsatt av departementet avholde og formidle pengespill i betryggende former under offentlig kontroll, med sikte på å forebygge negative konsekvenser av pengespillene, samtidig som det gjennom rasjonell drift av selskapet skal legges til rette for at mest mulig av overskuddet fra spillene kan gå til formål som nevnt i pengespilloven §10.” Vidare heiter det at: “Selskapets virksomhet skal være knyttet til formidling av pengespill, rettet mot norske borgere eller personer bosatt i Norge” (Norsk Tipping, s. 96, 2008).

I Noreg er det slik at Norsk Tipping fungerer som staten sitt verkemiddel i pengespelpolitikken. Som tidlegare nemnt i denne utgreiinga så er det i Noreg forbode med alle andre former for pengespel enn dei som er regulerte av staten. Utanom Norsk Tipping sine spel er det lov å spele på hest gjennom Norsk Rikstoto, samt at diverse private lotteri er gitt løyve og blir regulert av staten. Med ein slik relativt restriktiv pengespelpolitikk vil staten prøve å avgrense dei negative verknadane av pengespel i samfunnet, samt at inntekter

frå den lovlege spelverksemda skal bli tilbakeført til samfunnsnyttige formål. Fordelinga av det som Norsk Tipping kallar for overskot (eg skal komme tilbake til dette overskotet og overskotsomgrep i analysen) finn ein i Pengespilloven. Her går det fram at den gjeldande fordelingsnøkkelen for dette overskotet er: 45,5 % til idrettsformål, 36,5% til kulturformål og 18% til samfunnsnyttige eller humanitære organisasjonar som ikkje er tilknytt Norges idrettsforbund og olympiske og paralympiske komitè. Vidare er det slik at midlane til idrettsformål og til samfunnsnyttige og humanitære organisasjonar blir fordelt av Kongen (dvs av Regjeringa i statsråd). Av midlane til kultur så blir 2/3 fordelt av Stortinget medan 1/3 blir fordelt av Kongen.

Når ein ser på årsmeldinga til Norsk Tipping (Norsk Tipping, 2008) og nettsidene til selskapet, så blir det lagt mykje vekt på at selskapet er bevisst sitt samfunnsansvar. Det blir framheva ulike tiltak som eigne nettsider for spelevettreglar, utarbeiding av samfunnsrapport som blir verifisert av Det Norske Veritas, samt at det frå og med byrjinga av 2009 ikkje lenger er mulig å spele uregistrert på Norsk Tipping sine spel. Det siste her med bare registrert spel skal motvirke kvitvasking av pengar, men ikkje minst vil det gi selskapet data om alle spelarar. På denne måten vil ein kunne fange opp spelarar som har eit speleproblem eller som er i faresona for å utvikle dette. For å motverke speleavhengigheit så framhevar også selskapet andre tiltak: Det vart i 2008 vedteke og innført ei ansvarlegskapsplattform i Norsk Tipping som er forankra i verksemda (Norsk Tipping, 2008). I tillegg er spelselskapet medlem av World Lottery Association (WLA) og European Lotteries (EL), og forpliktar gjennom dette å følgje desse organisasjonane sine standardar for ansvarleg spelverksemd.

Det blir altså i årsmeldinga og på nettsidene til selskapet framheva i tydelege ordelag at samfunnsansvaret blir teke på alvor og sett i høgsetet. Dette skal jo også vere det sentrale i formålet til selskapet, og det som staten tilsynelatande først og fremst vil oppnå med denne organiseringa av pengespel i dette landet. Men samstundes så føldest kommunikasjonen og framtoninga til selskapet litt tvitydig. Det er nemleg slik at ein fleire stader, og eigentleg gjennomgåande i årsmeldinga, ser eit fokus på å utvikle eit så attraktivt speletilbod som mulig, og eit fokus på korleis ein best skal kunne ta opp konkurransen med først og fremst utanlandske speltildarar (internettspel). Det blir mellom anna sett fokus på å fornye speltilbodet, der enkelte av dei mest tradisjonelle spela som Lotto og Tipping ber preg av slitasje i form av nedgang i omsetning. No skal det tilføyast her at Norsk Tipping har hatt ein jamn og trutt auke i total omsetning, og at dei i 2008 omsette for over 10 milliardar kroner. Omsetningsauken kjem nok vel å merke av høgare rekkeprisar på spela samt nye speltilbod

som til dømes Keno, men like fullt så er det ikkje vanskeleg å finne eit fokus på eit ønske om nettopp høgare omsetning i selskapet. Ein skulle tru at verdiskapinga, i form av inntekter skulle vere ein konsekvens av den regulerte spelmarknaden og ikkje eit mål i seg sjølv; i så fall blir dette vanskeleg å få til å stemme overens med dei uttalte formåla til selskapet. I samband med denne problematiske balansegangen for selskapet vil eg no ta litt tak i den kritikken som har blitt retta mot selskapet dei siste åra. Sentralt her er Riksrevisjonssaken som eg kjem tilbake til i eige underkapittel, men også dette med organiseringa av den norske pengespelmarknaden, og uroa rundt denne organiseringa i samband med lovverk og rettssaker der utanlandske speltildarar er sentrale.

Som det mellom anna kjem fram av årsmeldinga til Norsk Tipping (Norsk Tipping, 2008), så har det blitt auka konkurranse i den norske pengespelmarknaden dei siste åra. Dette kjem som ein konsekvens av den teknologiske utviklinga, og dermed dei mange tilbydarane av pengespel på nett. Så lenge dette er selskap som tilbyr sine spel frå utlandet og via internett til norske kundar, så kjem dei pr i dag ikkje inn under norsk lovgiving på pengespelområdet. Men det er slik at statseigde Norsk Tipping er den einaste aktøren (i tillegg til Rikstoto og diverse private lotteritilbydarar) som har lov til å tilby spel frå Noreg, og via kommisjonærar. Dette monopolet har blitt forsøkt utfordra, og blitt retta skarp kritikk mot dei seinare åra. Dei utanlandskbaserte spelselskapa som tilbyr pengespel i Noreg via internett er ofte store og ressurssterke selskap. Som eg nemnte litt om i det innleiande kapittelet i denne utgreiinga, så har det store og tradisjonsrike britiske bookmakerselskapet Ladbrokes gått til sak mot den norske stat for å freiste å få avskaffa det norske pengespelmonopolet. Dette har ikkje ført fram så langt, men dette er nok ikkje eit avslutta kapittel. Mange spelmonopol i Europa er under sterkt press, og liknande saker har blitt ført i andre land. Den norske stat ved Kultur- og kyrkjedepartementet kjempar for å behalde pengespelmonopolet. Det har til og med komme eit lovforslag som skal forby betalingsformidling frå norske kundar til spelselskapa på nett, og betalingsformidling frå desse selskapa (premiar) til norske kundar. Ein vil altså prøve å avskaffe all konkurranse ved lov. Det er kome fram at dette vil i så fall vere ei lov som det vil la seg gjere å omgå via bruk av til dømes elektroniske lommebøker og betaling via tredjepartar. Men ein viss effekt vil nok innføring av ei slik lov ha. Norsk Tipping har sjølv gjort anslag på at det årleg i Noreg blir spelt for om lag 6 - 7 milliardar kroner hos utanlandsbaserte pengespelselskap på nett. Frå myndigheitene si side blir det forfekta at denne konkurransen frå andre pengespeltildarar medfører meir uønskt overdriven pengespelaktivitet, som det også er vanskeleg å kontrollere og ha oversikt over. Dei selskapa

som tilbyr pengespel via internett, og som ønskjer å tilby pengespel i Noreg på lik linje med Norsk Tipping (også via kommisjonær/ bookmakerar) hevdar derimot at dei ønskjer å bidra med pengar til det norske samfunnet, samt vere etiske og ansvarlege speltilbydarar. I tillegg blir det også brukt som argument frå dette hald at auka konkurranse vil føre til betre produkt, større utval og lågare prisar for kundane. Hovudargumenta frå staten si side for å oppretthalde pengespelmonopolet er at kundane skal ha tilgang på eit avgrensa og ansvarleg speltilbod, samt at samfunnet kvart år blir tilført midlar til samfunnsnyttige formål i form av tippemidlane.

Det har altså vore ein del uro og kritikk kring Norsk Tipping siste åra. I tillegg til utfordringa av spelmonopolet som nemnt ovanfor, så har det vorte retta kritikk mot selskapet i forhold til uheldig pengebruk. Varslingssaka i 2007 og den påfølgande riksrevisjonsrapporten tek føre seg dette. Elles så er det også frå anna hald enn konkurrerande pengespelselskap blitt retta kritikk mot monopolorganiseringa av pengespelmarknaden. Mellom anna har Hans B. Skaset (2009) uttalt seg kritisk til denne ordninga. Han stiller seg kritisk til at økonomisk støtte til idretten skal vere priggitt inntektsutviklinga i pengespelselskapet på Hamar. Den auka konkurransen Norsk Tipping er utsett for vil nok kunne føre til reduserte midlar til idretten og andre samfunnsnyttige formål frå statsmonopolet. Når det i tillegg vil ligge varierende føringar til grunn for utdelinga av midlane, så blir det vanskeleg å planlegge. Skaset argumenterer for at statsstøtte til idretten bør verte ein fast post på statsbudsjettet. På denne måten vil den økonomiske situasjonen i idretten bli meir forutsigbar. Vidare blir det argumentert mot at noko så viktig som idrettsanlegg til landets barn og unge skal vere avhengig av det norske folk si spelelyst. I Sverige, som også har pengespelmonopol, har ein nettopp gått til dette skritt å gjere statsstøtte til idretten til ein eigen post på statsbudsjettet. Det er også andre innspel i samfunnsdebatten som kjem med liknande argument som det Skaset gjer i sin artikkel. I ein aviscommentar blir det mellom anna stilt kritisk spørsmål til samankoplinga av pengespel (som er ein aktivitet som kan føre til samfunnsproblem) med dei gode formåla til Norsk Tipping AS. Det blir hevda at det statlege spelselskapet nyttar dei gode formåla for ein kvar pris i si legitimering av si verksemd. Vidare blir det stilt spørsmål med Norsk Tipping si kategorisering av verdiskaping. Norsk Tipping karakteriserer nemleg bare det som er igjen etter utbetaling av premiar og betaling for innsatsfaktorar som positiv verdiskaping (Andersen, 2008). Dette er det sjølv sagt grunn til å stille spørsmål med når utbetaling av premiar utgjer om lag halvparten av dei ca 10 milliardane i årlege spelinntekter til Norsk Tipping. Utdeling til samfunnsnyttige formål utgjer om lag 30 prosent av dei totale

spelinntektene. Det er klart at ved å ha definert alle dei ca 10 milliardane i spelinntekter som verdiskaping, så ville Norsk Tipping hatt ein definisjon av verdiskaping som ville vere i konflikt med ei framstilling av pengespel som eit ”nødvendig vonde” som må vere statleg regulert for å haldast på eit akseptabelt minimum.

Her har altså dei siste åra vore ein god del uro rundt, og kritikk retta mot Norsk Tipping og organiseringa av pengespelmarknaden i Noreg. Dette fenomenet er ikkje unikt for Noreg då ein som nemnt ser liknande debattar i andre land både i Norden og andre land i Europa. I neste delkapittel vil eg meir spesifikt ta føre meg den utvida revisjonen av Norsk Tipping og bakgrunnen for denne.

4.2 Riksrevisjonens utvida revisjon av Norsk Tipping AS

Riksrevisjonen er eit kontrollorgan som er underlagt Stortinget. Formålet til Riksrevisjonen er kort fortalt å uavhengig kontrollere at Regjeringa forvaltar statens ressursar slik Stortinget har bestemt (www.riksrevisjonen.no).

Den 16. Juni 2009 offentliggjorde Riksrevisjonen den fullførte utvida revisjonen av Norsk Tipping AS. I denne revisjonen tok Riksrevisjonen føre seg Norsk Tipping i åra 2000- 2007. Bakgrunnen for denne utvida kontrollen av det statlege pengespelselskapet var ei varslings sak i 2007. Hausten 2007 fråtrede nemleg dåverande administrerande direktør Reidar Nordby jr. si stilling etter varsling frå ein tilsett om fleire kritikkverdige forhold i selskapet, mellom anna den såkalla ”Gartnarsaka” (Riksrevisjonen, 2009). Dei sentrale områda som Riksrevisjonen har vurdert er i stikkordsform:

- Varsling av kritikkverdige forhold i Norsk Tipping AS
- Gartnarsaken
- Administrerande direktør sine verv, roller og reisefråvær
- Dotterselskap og tilknytte selskap
- Sponsorverksemd
- Prøvespel
- Kjøp av fast eigedom
- Norsk Tipping AS som statleg monopol
- Eigarstyringa til Kultur- og kyrkjedepartementet (Riksrevisjonen, 2009)

Det som Riksrevisjonen hadde som mål med den utvida revisjonen var: ”Å vurdere om Norsk Tipping AS i perioden 2000 – 2007 har drevet virksomheten i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger, eiers retningslinjer samt god forvaltnings- og forretningskikk. Revisjonen hadde også som mål å vurdere Kultur- og kirkedepartementets utøvelse av eierstyring” (Riksrevisjonen, 2009, s. 7). Eg vil i det følgjande altså ta føre meg denne revisjonen, og då særleg dei sakene som er mest relevante i forhold til referanseramme og analyse i denne utgreiinga.

4.2.1 Administrerande direktør sine verv og roller inkludert “Gartnarsaken”

Tidlegare administrerande direktør Reidar Nordby jr., som altså gjekk av som følgje av varslingssaka, har vore involvert i fleire av dei forholda som har blitt kritiserte. Mest profilert og kjent i media er den såkalla ”Gartnarsaken”. Kort fortalt vart Reidar Nordby jr. i mai 2000 valt som president i World Lottery Association (WLA). Dette var eit tidkrevjande verv, og Norsk Tipping sitt styre hadde oppe til vurdering korleis forhold kunne leggest til rette for at administrerande direktør skulle ha nok tid til rådighet for å skjøtte arbeidet i Norsk Tipping i tillegg til dette nye vervet. Det vart bestemt at administrerande direktør i denne samanheng skulle få utført hagestell i sin private hage. Dette skulle ordnast slik at Nordby jr. vart trekt eit månadleg beløp i lønn dei månadane av året det var aktuelt med hagestell. Dette beløpet skulle vere lik det arbeidet kosta å bli utført; det vart avgjort at Nordby jr. skulle trekkast 1000 kr månadleg for denne tenesta. Denne saken er hovudpunktet i varslingssaken og det er påvist mykje kritikkverdige i ”Gartnarsaken”. Det viktigaste funnet i denne samanheng er at Norsk Tipping har blitt fakturert 423 684 kroner for stell av administrerande direktør sin hage i perioden 2000- 2007, medan administrerande direktør i same periode har blitt trekt 24 700 kroner i lønn for dette arbeidet. Vidare er det slik at det er påvist mykje kritikkverdige i samband med inngåinga av avtalen og det formelle kring denne avtalen generelt. Mellom anna viser det seg at administrerande direktør aldri har underskrive avtalen, og at styret og administrasjonen i selskapet aldri vart informert om avtalen. Avtalen var altså ein avtale mellom styreleiar og administrerande direktør, som administrerande direktør aldri skreiv under på. Vidare er det slik at utføringa av arbeidet i hagen tok til før avtalen blei skriftleg utforma av den gangs styreleiar Sigmund Thue. Det viser seg også at det bare har blitt trekt lønn i samsvar med avtalen i 4 av dei 8 åra. I to av åra er det ikkje gjort lønstrekk i det heile, medan det i to år er gjort eit lønstrekk som er 250 kroner lågare enn avtalt. Ekstra pikant i denne samanheng er det at desse åra det vart trekt 750 kroner pr

månad i staden for 1000 kroner pr måned, så blei dette gjort som følgje av at Reidar Nordby jr. pr e- post gav beskjed om at 750 kroner var beløpet som skulle trekkast. Sjølv om administrerande direktør gjekk av som president i WLA i 2006, så vart avtalen vidareført. I denne samanheng vart Nordby jr. gjort merksam på kva beløp som var blitt fakturert Norsk Tipping i samband med Gartnaravtalen. Administrerande direktør følgde ikkje dette opp. I etterkant av varsling har det oppstått ueinigheit mellom Reidar Nordby jr. og styret i forhold til korleis Gartnaravtalen skulle bli fortått (Riksrevisjonen, 2009).

”Gartnarsaken” har til dels med administrerande direktør sine verv og roller å gjere. Men det har også blitt påvist og granska fleire andre tvilsame forhold knytt til Reidar Nordby jr. sine verv, roller og reisefrånver. Blant anna vart administrerande direktør i 1993 valt til Sveriges honorærkonsulat Hamar. I den utvida revisjonen kom det fram at konsulatet hadde sin adresse ved Norsk Tipping sitt kontor, og at oppgåver knytt til vervet vart utført av administrerande direktør sin sekretær. Som det blir påvist i Riksrevisjonen sin rapport, så har dette vervet ingenting med Norsk Tipping å gjere (Riksrevisjonen, 2009).

I samband med presidentvervet i WLA inngjekk administrerande direktør ei munnleg avtale med eit rådgivingsfirma om sekretærenester knytt til presidentvervet. Denne munnlege avtalen vart inngått utan at styret i Norsk Tipping hadde drøfta dette. Det viser seg også at avtala blei nedfelt skriftleg av styret først eit halvt år etter at administrerande direktør hadde gjort den verksam. Kostnadane med denne avtalen blei dekkja av Norsk Tipping AS. Som Riksrevisjonen påpeikar så er dette kostnader som angår WLA, og ikkje Norsk Tipping. Ved avtalens slutt var Norsk Tipping blitt fakturert 4, 5 millionar kroner i denne sekretæravtalen (Riksrevisjonen, 2009).

Det blir påpeika i forhold til gjennomgangen av administrerande direktør sine verv at Norsk Tipping verkar å ha lagt ut for betydelege reisekostnader i samband med vervet i WLA. Det statlege monopolselskapet motviser dette, og hevdar at desse kostnadane er blitt refundert av WLA. Dette lar seg derimot ikkje bevise gjennom dokumentasjon. Det er her snakk om betydeleg reiseaktivitet. Nettopp dette med betydeleg reiseaktivitet blir også teke opp i forhold til administrerande direktør sine verv og roller. I følgje Riksrevisjonen sin rapport så har administrerande direktør i den aktuelle perioden hatt gjennomsnittleg 102 reisedøgn i året.

4.2.2 Datterselskap og tilknytte selskap

Det er i den utvida revisjonen funne kritikkverdige forhold knytt til datterselskapet Fabelaktiv AS, den felles kontrollerte verksemda Buypass AS, og investeringselskapet Buyinvest AS.

Fabelaktiv AS er eit produksjonsselskap som produserer alle Norsk Tipping sine tv-sendingar (trekning av Lotto osv). Dette selskapet er eit heileigd datterselskap av Norsk Tipping AS. Dei kritikkverdige funna i forhold til dette selskapet gjeld kjøpesummen Norsk Tipping gav for dette selskapet, forhold knytt til kjøpsavtaleinngåinga, samt lån som det statlege pengespelselskapet har gitt til dette datterselskapet. For det først er det slik at Norsk Tipping AS kjøpte Fabelaktiv AS for 6 millionar kroner i 1999. Igjen som ovanfor i samband med avtaler som gjaldt administrerande direktør sine verv og roller, er det kritikkverdige forhold kring avtalen. Eit rådgivingsfirma gjorde i forkant av dette kjøpet ei vurdering av avkastningsverdien til Fabelaktiv AS. Denne blei vurdert til å vere 4 millionar kroner. Styret i Norsk Tipping hadde gitt administrerande direktør fullmakt til forhandle fram ei kjøpsavtale med det blivande datterselskapet, så sant ei avtale blei avklara med Kultur – og kyrkjedepartementet (KKD). Administrerande direktør hevda overfor styret at eit anna selskap var interessert i å overta Fabelaktiv (den gang Video Øst) for 10 millionar kroner. Dette kan i følgje Riksrevisjonen ikkje dokumenterast. Dagen etter at administrerande direktør i brevs form informerte KKD om det planlagde kjøpet av aksjane i Fabelaktiv AS (Video Øst AS), inngjekk han kjøpsavtalen. Først 15 dagar etter denne avtaleinngåinga vedtok styret dette. Det betyr med andre ord at administrerande direktør inngjekk denne avtalen utan godkjenning frå eigar KKD, og utan vedtak i sitt eige styre.

Elles har Riksrevisjonen påpeika faren for at det statlege monopolselskapet krysssubsidierar datterselskapet. Bekymringa relaterer seg til lån som har blitt gitt av Norsk Tipping til Fabelaktiv. Det viser seg nemleg at Fabelaktiv gjekk med store underskot relatert til barnetv-produksjon. I denne forbindelse gav Norsk Tipping AS i 2002 og 2003 lån på til saman 14 millionar kroner til Fabelaktiv. Vidare vedtok Norsk Tipping å omgjere desse låna til eigenkapital for Fabelaktiv. Det vart i tillegg til dette i 2004 ytt eit kontanttilskot til Fabelaktiv på 2, 5 millionar kroner (Riksrevisjonen, 2009). Riksrevisjonen meddelte denne bekymringa for krysssubsidiering til Stortinget i samband med ordinær revisjon av Norsk Tipping tilbake i 2003. Til dette har KKD svart at dei ikkje meinte det var fare for at Norsk

Tipping sin aktivitet i dotterselskapa totalt sett ville ha negativ økonomisk verdi for Norsk Tipping AS (Riksrevisjonen, 2009).

Når det gjeld det felles kontrollerte selskapet Buypass AS, så gjeld dei kritikkverdige forholda i først rekke store lån som Norsk Tipping har gitt selskapet, samt ettergiving av desse og omgjerung av låna til eigenkapital. Buypass er felles kontrollert saman med Posten Norge sitt dotterselskap Ergo Group. Norsk Tipping etablerte eit dotterselskap, Spillverden AS, for å utøve eigarskapet i Buypass AS. Formålet med Buypass var å utvikle infrastruktur for sikker kundeidentifikasjon, og sikring av elektroniske transaksjonar. Dette skulle føre til utvikling av spelarkortet som er obligatorisk i dag (Riksrevisjonen, 2009). Utviklinga av den omtalte infrastrukturen medførte eit stort kapitalbehov i det felles kontrollerte selskapet. I løpet av 2001 og 2002 gav Spillverden AS rente- og avdragsfrie lån til Buypass på 39, 9 millionar kroner. I 2002 omgjorde Norsk Tipping (via Spillverden) dessutan 20 millionar av dette lånet til eigenkapital i Buypass. Vidare skreiv Spillverden ned sitt eigarskap i Buypass med 75 % i 2003. Same år blei det resterande lånet gjort renteberande. Men også i same år ettergav Norsk Tipping eit langsiktig lån til Buypass på 30, 3 millionar kroner. Dette vart gjort for å sikre at kravet til forsvarleg eigenkapital var oppfylt (Riksrevisjonen, 2009). No viser det seg at nedskrivinga av 75 % av eigarforholdet seinare blei delvis reversert (Riksrevisjonen, 2009), men ettergiving og nedskriving av lån til dotterselskap og tilknytte selskap er i strid med EØS- reglar om offentleg støtte (Riksrevisjonen, 2009). Det viser seg vidare i undersøkinga at Norsk Tipping er den desidert største kunden i det felles kontrollerte selskapet, med over 90 prosent av omsetninga. Samstundes er det slik at Posten Norge har mellom anna tilgang til den teknologien som er utvikla av Buypass. Det kjem dessutan fram av undersøkinga at Norsk Tipping AS har feilinformert både KKD og Riksrevisjonen når det gjeld den økonomiske utviklinga i Buypass AS. Det viser seg å ha vore eit negativt omsetnings- og driftsresultatavvik i Buypass på høvesvis 479 og 331 millionar kroner i åra 2001-2006. Eit sentralt spørsmål å stille er om Norsk Tipping hadde vore betre tent med å utvikle dei nødvendige løysingane internt (Riksrevisjonen, 2009).

Investeringselskapet Buyinvest AS hadde som formål å forvalte 9, 99 % av aksjane i Buypass AS i ein aksjekjøpsordning for tilsette i Buypass AS. Heile avtalen verkar å vere tvilsam. I 2003 då aksjekjøpsordninga blei oppretta, vart verdien sett til kr 1 pr aksje. Ein månad før verdifastsettinga til kr 1 vart det avgjort i Norsk Tipping sitt styre at det skulle takast i bruk eit nytt spelarkort. Månaden etter verdifastsettinga vart aksjeopsjonane mykje meir verdt. Dette kom som ei følgje av at Norsk Tipping AS vedtok å overføre 2, 1 millionar

spelarkort til den type teknologi Buypass AS leverer. Aksjekjøpsordninga vart avslutta i mars 2008. Då hadde verdien av aksjane stige til 9, 17 kroner. Aksjane har då altså stige i verdi med 8, 17 kroner sidan 2003. I perioden har Norsk Tipping AS kjøpt tilbake aksjar frå tilsette for totalt ca 5 millionar kroner. På ekstraordinær generalforsamling i oktober 2008 vart det avgjort å oppløyse Buyinvest AS med bakgrunn i at selskapet hadde utspelt si rolle som aksjeinvesteringsselskap for tilsette i Buypass AS. Riksrevisjonen påpeikar at dei finn det kritikkverdig at tilsette gjennom denne avtalen har tent 4 millionar kroner på Norsk Tipping AS si verksemd (Riksrevisjonen, 2009).

4.2.3 Sponsorverksemd

Sponsorverksemd og marknadsføringsverksemd førekjem i stor målestokk i Norsk Tipping AS. I den undersøkte perioden frå 2000 til 2007 har det blitt bokført 620 millionar kroner i sponsor- og profileringskostnader. I tillegg har det blitt kostnadsført 1, 2 milliardar kroner til marknadsføring, reklame og informasjon i denne perioden. Slike kostnader har i den undersøkte perioden auka med 481 %. Dette er ein forholdsmessig mykje større auke enn kva auken har vore i speleinntekter i same periode (Riksrevisjonen, 2009). Riksrevisjonen er kritisk til at Kultur- og kyrkjedepartementet ikkje har lagt føringar for Norsk Tipping sin sponsorstrategi og pengebruk i denne samanheng. Det er slik at mykje av sponsinga er forankra i selskapets sponsorstrategi og årlege planar og budsjett. Men det viser seg at ein god del av sponsinga ikkje er forankra i slike planer.

Over 2/3 av sponsinga går til det som Norsk Tipping kallar for strategiske avtalar med norsk idrett. Her er det meste av sponsinga forankra i sponsorstrategiar, planar og budsjett, men det finnst unntak, noko som er kritikkverdig.

Vidare viser undersøkinga at det i den aktuelle undersøkingsperioden er blitt kostnadsført 40 millionar kroner til sponsing av lag og organisasjonar i Hamarområdet og Indre Austland. Riksrevisjonen er kritisk til at retningslinjene for tildeling av sponsormidlar til desse organisasjonane er uklare utover krav til å vere idretts- eller kulturorganisasjon, og tilhøyre det nemnte geografiske område. Det har også blitt avdekka at det i enkelte av desse sponsoravtalene er uklart om tildelinga av midlar er skjedd på bakgrunn av objektive vurderingar eller personlege forhold (Riksrevisjonen, 2009). I forlenginga av dette viser det seg at det er inngått sponsoravtalar med lag og organisasjonar som leiarar og tilsette i Norsk Tipping har tilknytning til. Det er altså teikn på inhabilitet i fleire avtaler. Mellom anna har

ein klubb der sponsorsjefen i Norsk Tipping var medeigar motteke sponsormidlar. I tillegg er fleire avtalar blitt til etter førespurnader frå administrerande direktør.

4.2.4 Prøvespel

Riksrevisjonen tok i mot tips om at tilsette i Norsk Tipping AS har drive omfattande såkalla prøvespeling. Dette er speling som blir utført når Norsk Tipping deltek på spelmesser i utlandet. Riksrevisjonen spurte Norsk Tipping om å få sjå skriftlege retningslinjer og dokumentasjon av slikt prøvespel. Skriftlege retningslinjer for prøvespel har ikkje kunne blitt skaffa til veie, medan bare sporadiske dokumentasjonar på prøvespel har blitt framlagt. Norsk Tipping seier til sitt forsvar at prøvespeling skjer i forholdsvis liten målestokk, og er basert på tillit mellom tilsette, overordna og selskapet. Riksrevisjonen finn dei manglande skriftlege retningslinjene og den manglande dokumentasjonen kritikverdige, og finn at det i denne samanheng er fare for misleghald (Riksrevisjonen, 2009).

4.2.5 Kjøp av fast eigedom

Det går fram gjennom undersøkinga til Riksrevisjonen at Norsk Tipping ville utvide sitt tomteareal for å dekke behov i framtida (Riksrevisjonen, 2009). Hamar kommune tilbydde å selje to tomter til Norsk Tipping AS, men i staden for å kjøpe desse to tomtene har Norsk Tipping heller kjøpt to andre tomter (alle tomtene var nabotomter til Norsk Tipping si tomt). Det finnst ikkje skriftleg dokumentasjon på kva vurderingar som låg til grunn for denne prioriteringa, men Norsk Tipping har meddelt Riksrevisjonen at det var vilkår ved overtakinga av dei kommunale tomtene som gjorde at selskapet forkasta desse tomtene. Dette har ikkje blitt dokumentert. Tomtene som selskapet har kjøpt var eigentleg ikkje til sals, og prisen for dette tomtearealet vart høg. I 2004 kjøpte Norsk Tipping naboeigedomen Toyotabygget. Det blei betalt 25 millionar kroner for denne. Marknadsprisen vart året før vurdert til mellom 12 og 15 millionar kroner. Norsk Tipping forklarar den høge prisen med at flytting og bygging av nytt bygg for seljande part ville komme på 25 til 30 millionar kroner. I 2005 kjøpte Norsk Tipping den såkalla Statoiltomta. Seljar var i utgangspunktet ikkje interessert i å selje, men godtok ein pris på 11 millionar kroner. I tillegg dekkja Norsk Tipping ny tomt for seljande part. Denne kom på 5, 5 millionar kroner, samt omkostningar. Totalt kosta denne avtalen Norsk Tipping AS 16, 9 millionar kroner. Det går fram av undersøkinga at administrasjonen i selskapet var klar over at kostnadane ved denne avtalen var store (Riksrevisjonen, 2009).

Ca 42 millionar kroner har Norsk Tipping lagt ut for desse tomtene. Dette tilsvarar ein pris på over 4400 kr pr kvadratmeter tomteareal. Som det går fram av den utvida revisjonen så blir dette vurdert som ein svært høg pris sjølv om areala i utgangspunktet ikkje var til sals (Riksrevisjonen, 2009).

4.2.6 Norsk Tipping AS som statleg monopol og KKD si eigarstyring

Som avsnitta ovanfor viser så har Riksrevisjonen funne fleire kritikkverdige forhold i det statlege pengespelselskapet. Som ein konsekvens av desse kritikkverdige forholda meiner Riksrevisjonen at inntektene frå pengespel ikkje har komme fellesskapet til gode fullt ut (Riksrevisjonen, 2009).

Av kritikkverdige forhold i samband med eigarstyringa, blir det framheva at KKD til ein viss grad har vore meir fokusert på å sette rammar for pengespelverksemd enn å faktisk utøve sitt styringsansvar som eigar av særlovselskapet Norsk Tipping. Det blir også påpeika at ein del av eigar si styring, kontroll og kommunikasjon med Norsk Tipping AS har føregått i uformelle former, noko som har medført manglande notoritet.

4.3 Rekneskap i Norsk Tipping AS

Omtalen av rekneskap i Norsk Tipping er basert på informasjon frå årsmeldingane til selskapet, og då i første rekke årsmeldinga frå 2008. Det vil i denne framstillinga bli lagt vekt på å få fram kva type rekneskap og rekneskapsmodell det statlege spelselskapet presenterer. Det vil vidare bli sett på innhaldet i, og oppstillingane i rekneskapspresentasjonen, og kva som blir mest vektlagt i denne informasjonen.

4.3.1 Årsrekneskap Norsk Tipping 2008

I notane til årsrekneskapsframstillinga i årsmeldinga er det ein første del som tar føre seg rekneskapsprinsippa som ligg til grunn. Her blir det fortalt at Norsk Tipping har utarbeida rekneskap etter Regnskapsloven av 1998, med dei tilpassingar som er nødvendige som ein følgje av selskapet sin særskilte karakter og Pengespilloven (Norsk Tipping, 2008). Det blir vidare fortalt her at rekneskapa er utarbeidd i samsvar med god rekneskapskikk i Noreg, og norske rekneskapsstandardar. Når det gjeld dotterselskap så føl desse Regnskapsloven utan tilpassingar som følgje av Pengespilloven.

I samsvar med Regnskapsloven er følgjande oppstillingar tatt med:

- Resultatrekneskap
- Balanse
- Kontantstrømoppstilling
- Notar

Det er i tillegg til desse hovudoppstillingane teke med nokre andre oppstillingar:

- Verdiskapingsrekneskap for 2008
- Overskotsfordeling åra 1948-2008
- Speleinntekter åra 1948-2008
- Speleinntekter fylkesvis 2008

Når det gjeld lovforhold så er det teke med her, som det går fram av Pengespilloven, at Skatteloven og Aksjeloven ikkje gjeld for selskapet. Det blir også understreka at det ikkje blir svara meirverdiavgift av Norsk Tipping AS si ordinære verksemd, men at kostnader og investeringar inneheld mva.

Revisjonen av selskapets rekneskap blir gjort av Riksrevisjonen. Revisjonsberetning er vedlagt i rekneskapsdelen av årsmeldinga. Det er også vedlagt stadfesting for revisjon av Samfunnsrapport, og denne er utført av Det Norske Veritas.

Periodiserings - og vurderingsprinsipp, Rekneskap og Balanse

Ei stadfesting av at det er eit lønsemddfokus i tråd med Regnskapsloven som er det gjeldande prinsipp i rekneskapsføringa til Norsk Tipping får ein i omtalen av periodiserings- og vurderingsprinsipp i notane. Det står nemleg her at rekneskapen blir ført i samsvar med transaksjons-, opptenings-, samanstillings- og kongruensprinsippet. Dette er sentrale prinsipp i forretningsrekneskap ført i samsvar med Regnskapsloven. Det blir vidare i same avsnitt vist til at innsatsar på fleirvekesspel (5- veker og 10 veker) blir periodiserte på kvar av dei gjeldande vekene. Dette er eit klart signal om at det ikkje er eit finansielt fokus i denne rekneskapsføringa. Hadde det vore eit finansielt fokus ville inntektene blitt rekneskapsført ved betaling av innsats (første veka). Eg går ikkje i detalj på dei nemnde rekneskapsprinsippa her, då dette har blitt gjort i omtalen av Forretningsrekneskap i referanseramma (kapittel 3).

Det er slik at eit særeige kjenneteikn ved Forretningsrekneskap er at det her er dobbel resultatpresentasjon. Som tidlegare forklart betyr dette at resultatet er å finne både i resultatrekneskap og balanse. Dette er også tilfelle for Norsk Tipping sitt rekneskap, om enn i ein litt særeigen variant. Resultatet som blir framstilt er eit lønsemdsresultat, og dette finn ein i resultatrekneskapen som er oppstilt i samsvar med Regnskapsloven. Vel og merke ser ein av oppstillinga at ein her ikkje har med ei tradisjonell privat bedrift å gjere, då det mellom anna ikkje er skattekostnader i denne resultatrekneskapen. Norsk Tipping AS er altså eit statleg selskap og er fritatt frå å betale skatt. Like fullt blir det her berekna eit lønsemdsresultat. Dette resultatet finn ein også igjen i balansen. No er det slik at lønsemdsresultatet ikkje i sin heilskap blir overført til eigenkapital. Lønsemdsresultatet som skal utbetalast til overskotsformåla blir i staden ført som kortsiktig gjeldspost. Det er bare den eventuelle delen av overskotet som ikkje blir nytta til overskotsformåla som blir tilført eigenkapitalen. Like fullt er det slik at endring i eigenkapital berre kjem som eit resultat av renter på investeringsfondet, tilføring av overskot, samt bruk av investeringsfond til for eksempel overskotsformål. Så resultatet finn ein igjen i balansen også her, anten fordelt på eigenkapital og kortsiktig gjeld, eller i sin heilskap i kortsiktig gjeld. I rekneskapsåret 2008 vart heile overskotet utbetalt til formåla, så det vart ikkje bokført overskot som auke i eigenkapital. I 2007 vart det derimot overført ein del av overskotet til eigenkapital, medan resten skulle fordelast til formåla det påfølgande året og vart dermed ført som kortsiktig gjeld. Den doble resultatpresentasjonen som kjenneteiknar Forretningsrekneskap finn ein altså i Norsk Tipping sin rekneskap.

I paragraf 6-6 i Regnskapsloven blir krav om samanliknbare tal formidla. Det skal i rekneskap ført i samsvar med Regnskapsloven vere tatt med fjorårets tilsvarande tal både når det gjeld resultatrekneskapen, balansen og kontantstrømpoppstillinga. Norsk Tipping overgår dette kravet då det i rekneskapsoppstillinga i årsmeldinga er teke med samanliknbare tal for dei to føregåande åra. Når det gjeld budsjett derimot, så er det ikkje krav i Regnskapsloven om at dette skal vere med. Norsk Tipping har heller ikkje med noko budsjettoppstilling, men som eg kjem tilbake til i analysekapittelet så er nok Norsk Tipping ein type organisasjon der det ville vere verdifullt for rekneskapsbrukarane med ei framstilling av budsjett.

Kontantstrømpoppstilling og Notar

I samsvar med krava i Regnskapsloven så er det i rekneskapsoppstillinga til Norsk Tipping tatt med kontantstrømpoppstilling. Norsk Tipping nyttar den indirekte modellen. Etter

Regnskapsloven kan ein velje mellom to forskjellige kontantstrømoppstillingar, nemleg den indirekte og den direkte modellen. Den indirekte modellen er den enklaste å utarbeide når ein fører Forretningsrekneskap, då ein i denne modellen tek utgangspunkt i lønsemdsresultatet når ein utarbeider kontantstrøm for operasjonelle aktivitetar. Dessverre er det slik at denne modellen er den minst informative av dei to alternativa, og nettopp fordi den tar utgangspunkt i lønsemdsresultatet. Dette medfører at kontantstraumane frå operasjonelle aktivitetar bare blir viste netto, og ikkje brutto. Ved bruk av den direkte modellen blir alle driftsinntekter og driftsutbetalingar viste brutto, og ein får dermed sett kor stor del av driftsinntektene og driftsutgiftene som er innbetalte og utbetalte. Dette gir eit betre grunnlag for å vurdere kvaliteten av driftsresultatet (NRS F, 2008). Norsk Regnskapsstiftelse likestiller bruk av dei to forskjellige modellane, men dei anbefaler den direkte modellen.

Når det gjeld diskusjonen og avklaringa av om rekneskapen som blir ført er ein reindyrka lønsemdsrekneskap, ein reindyrka finansiell rekneskap, eller ein mellomting, så kan det vere lurt å sjå nærare på kontantstrømoppstillinga. Norsk Tipping presenterer i 2008 eit årsresultat på 3 175 433 661 kroner. Når ein ser nærare på kontantstrømoppstillinga for 2008 så finn ein nettoendring i kontantar på 168, 5 millionar kroner. Hadde Norsk Tipping ført ein rein finansiell kontantrekneskap, så skulle nettoendringa i kontantar (endring kasse) samsvara med årsresultatet. Det ser ein tydeleg at ikkje er tilfelle. Det same gjeld for dei to føregåande presenterte åra.

Vidare er det slik at det i Regnskapsloven blir stilt krav om at rekneskapen skal innehalde notar. Norsk Tipping har inkludert notar i si framstilling av rekneskapen. Noteopplysingane inneheld tilleggsinformasjon som skal lette og utvide forståinga av resultatrekneskap, balanse og kontantstrømoppstilling.

Andre oppstillingar

I tillegg til dei ovanfor omtalte obligatoriske oppstillingane, så har Norsk Tipping teke med nokre andre oppstillingar i rekneskapsdelen av si årsmelding (Norsk Tipping, 2008). Det er teke med ei fylkesvis fordeling av speleinntekter for 2008. Her blir det vist ei inndeling av kor mykje det har blitt spelt for i alle fylker fordelt på dei forskjellige spela, og totalt på Norsk Tipping sine spel. I tillegg er det vist kor mykje kvar nordmann spelte for i gjennomsnitt på dei ulike spela, og totalt på Norsk Tipping sine spel.

Vidare så blir det vist ei oppstilling av speleinntektene som det statlege spelmonopolet har hatt sidan oppstarten i 1948. Det blir her vist årlege spelinntekter for heile perioden, og inntektene er også kategorisert på dei ulike speltypeane. Som ein ser av denne oversikten (vedlegg 2) så var Tipping (fotballtipping) det einaste spelet som vart tilbydd av Norsk Tipping til 80- talet (Lotto innført 1986). I dag blir det tilbydd 9 speltypar, der Multix er siste skot på stammen (blir innført på landsbasis i 2009). Frå første heile år med drift i 1949 der omsetninga var på 37, 4 millionar kroner, så har omsetningsutviklinga vore enorm. I 2008 hadde Norsk Tipping AS speleinntekter på 10, 5 milliardar kroner.

Den neste oppstillinga som er vist i årsmeldinga er ei oversikt over overskotsfordeling i selskapet. I dag er det slik at det speloverskotet som skal utdelast blir utdelt ved følgjande tippenøkkel: 45, 5 % til idrettsformål, 36, 5 % til kulturformål og 18 % til samfunnsnyttige og humanitære organisasjonar med automatinntekter i 2001, utanom idrettsorganisasjonar (Norsk Tipping, 2008). Kultur – og kyrkjedepartementet (KKD) kan i tillegg sette av inntil 0, 5 % av speleoverskotet til forskning, informasjon, førebygging og behandling av speleavhengigheit. Speleoverskotet frå Extra går til Helse og Rehabilitering. Oversikten over speleoverskotsfordeling viser fordelinga frå oppstart i 1948 til 2008. Fram til 1990 var det idrett og forskning som var formåla som vart tilgodesedde med midlar. Frå og med 1990 vart kultur eit formål som blir tildelt av overskotet. Med verknad frå 2004 var forskning ikkje lenger overskotsmottakar.

Verdirekneskap som er den siste særskilte tilleggsoppstillinga som blir presentert i rekneskapsdelen av årsmeldinga (Norsk Tipping, 2008) har så smått vore omtala tidlegare i dette kapittelet. Dette er ei interessant oppstilling, og særleg i ein diskusjon om kva formålet med det statlege pengespelmonopolet skal vere. Norsk Tipping hadde i 2008 speleinntekter på over 10, 5 milliardar kroner. Av den såkalla verdirekneskapen kjem det tydeleg fram at denne inntekta i sin heilskap ikkje blir rekna som verdiskaping. I verdirekneskapen trekker Norsk Tipping mellom anna premiar til spelarar (over 5, 6 milliardar kroner), utviklingskostnader og forbruk av varer og tenester frå den totale speleinntekta. Norsk Tipping sit då igjen med i overkant av 4, 1 milliardar kroner i det som dei omtalar som Netto verdiskaping. Denne netto verdiskaping blir fordelt på stat og kommune (skatt og avgifter), tilsette (løn og pensjonar), forhandlarar (provisjon v/ spel, spelarkort og premieutbetalingar) samt formålsmottakarane av det resterande ”verdioverskotet”. Over halvparten av speleoverskotet (over 5, 6 milliardar kroner) som blir utbetalt som premiar frå Norsk Tipping blir altså ikkje sett på som skaping av verdiar i positiv forstand. Dette kan bety at Norsk

Tipping vil skape eit inntrykk av å vere ansvarleg, og at pengespel i seg sjølv, og store premiar til ein relativt liten del spelarar ikkje blir sett på som verdiskaping (positiv verdiskaping). Dette er ein vanskeleg balansegang for Norsk Tipping; når ein ser på dei store summene som årleg blir brukt på marknadsføring av spel i regi av Norsk Tipping, så verkar det som det her er mulig at det statlege pengespelselskapet motseier seg sjølv. Norsk Tipping framhevar at samfunnsansvaret ved å tilby eit ansvarleg pengespeltilbod blir teke på alvor. Mellom anna blir innføring av nytt obligatorisk spelekort for alle som spelar på Norsk Tipping sine spel trekt fram. Med bare registrert spel, og eit avansert elektronisk system for registrering av spelopplysningar, vil selskapet ha større mulegheiter for å overvake speleaktiviteten detaljert, og dermed ha mulegheit for å fange opp uheldig speleåtferd. Det blir også vist til medlemskap i internasjonale interesseorganisasjonar for speleselskap, og at ein der har forplikta seg til å etterleve bransjen sin standard for ansvarleg speleåtferd. Norsk Tipping har også i 2008 innført ei ansvarlegheitsplattform som er forankra i verksemda (Norsk Tipping, 2008). På den andre sida ser ein også eit fokus og ei framtoning som verkar å vere i konflikt med det ansvarlege fokuset. Selskapet har for eksempel gåande ein prosess med å utvikle nettsidene. Målet med dette er i større grad å reindyrke desse sidene som ein salskanal (Norsk Tipping, 2008). Styret gir også uttrykk for i årsmeldinga at dei ser eit stort behov for fornying av spelportefølja til selskapet. Fleire av spela til Norsk Tipping merkar nedgang i tal spelarar og spelaktivitet, og i denne samanheng uttalar styret: "Til tross for omsetningsrekord i 2008 viser flere av Norsk Tippings produkter tydelige tegn til slitasje. Samtidig møter vi en reell og økende konkurranse fra internasjonale aktører som promoterer pengespill via tv og interaktive kanaler. Styret mener at dette medfører et sterkt behov for fornyelse av produktporteføljen, og Fornyelse er satt som ett av Norsk Tippings tre strategiske hovedsatsingsområder, beskrevet i Strategiplan for Norsk Tipping 2009-2011. Overordnet mål for satsinga er å øke spillergrunnet, rekruttere nye spillere, styrke våre eksisterende kunders lojalitet og utvikle produkter med utgangspunkt i kundens behov, samt modernisere distribusjonen" (Norsk Tipping, 2008, s. 11). Det som blir uttalt i samband med at Keno vart innført kan også verke litt påfallande: "Keno har etablert seg som et daglig spilltilbud og kjøpes som tilleggsspill til andre produkter. Omsetningen endte på 429 millioner kroner" (Norsk Tipping, 2008, s. 10). Her kan det verke som det er eit "meirsalfokus" med ønske om dagleg speleaktivitet. Dette kan vere vanskeleg å få til å stemme overens med den ansvarlege framtoninga. Likevel ser ein uttalt i årsmeldinga at: "Målet for Norsk Tipping er å kanalisere nordmenns spillelyst inn mot et moderat og ansvarlig spilltilbud som ikke skaper samfunnsmessige problemer, og samtidig skape verdier

til våre overskuddsmottakere” (Norsk Tipping, 2008, s. 6). Av dette kan ein få eit inntrykk av at det viktigaste for selskapet er å avgrense negative samfunnsmessige verknader av pengespel ved å tilby eit regulert og avgrensa speltilbod, og at overskotsgenerering ikkje er ei målsetting i seg sjølv.

Det kan uansett konkluderast med at Norsk Tipping AS sin rekneskap er ein reindyrka lønsemdsrekneskap. Regnskapsloven blir følgt, og rekneskapsprinsipp som kongruensprinsippet og oppteningsprinsippet er heilt sentrale i rekneskapsføringa til selskapet. Vidare er det slik at resultatet (lønsemdsresultatet) blir presentert dobbelt. Dvs at det blir presentert både i resultatrekneskapen og i balansen. Rett nok blir ikkje heile resultatet inkludert i eigenkapitalen, men bare den delen av resultatet som ikkje skal utdelast til dei tilgodesedde formåla. Den delen av lønsemdsresultatet som skal utdelast, blir ført som kortsiktig gjeld. På denne måten blir altså resultatet presentert dobbelt. Kontantstrømoppstillinga som blir nytta er altså den indirekte metoden. Dette er ein metode som er tilpassa lønsemdsrekneskap, og som er enkel å nytte når ein fører denne type rekneskap. Det er presentert nokre tilleggsoppstillingar som fokuserer på inntektene til selskapet, fordelinga av desse og den historiske utviklinga til desse. Men dette er lønsemdsinntekter (same inntektene som ein finn i resultatrekneskapen). Det er altså lite tendensar til finansielt fokus i rekneskapsføringa til Norsk Tipping, og budsjett er heller ikkje inkludert i informasjonen. Dette vil vere sentralt i analysen som blir utført i neste kapittel.

5. Analyse

I dette kapitlet vil det bli gjennomført ein analyse på bakgrunn av presentert teori og empiri. I kapittel 3 vart rekneskapsteorien presentert. Hovudessensen i den framstillinga er at ein grovt sett kan skilje mellom to typar rekneskap, nemleg lønsemdsrekneskap og finansielle rekneskap. Med bakgrunn i dette tok eg føre meg tre rekneskapsmodellar: Forretningsrekneskap, FKAM og BKAM. Vidare vart det i referanseramma i kapittel 3 teke føre seg ulike typar organisasjonar. Det blei gjort eit skilje mellom gevinstorienterte organisasjonar og ikkje- gevinstorienterte organisasjonar (på engelsk: profit organisations og nonprofit organisations). Ikkje- gevinstorienterte organisasjonar kan ein igjen dele inn i offentlege organisasjonar og andre ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Døme på offentlege organisasjonar er stat, kommune, statlege bedrifter og kommunale bedrifter. Andre ikkje- gevinstorienterte organisasjonar er for eksempel hjelpeorganisasjonar, idrettslag og burettslag. Når det gjeld gevinstorienterte organisasjonar så er dette hovudsakleg private bedrifter med lønsemd som hovudfokus. Eit anna sentralt moment i det relevante litteratursamandraget i kapittel 3 var formålet med rekneskap. Der kom det fram at å gje sikkerheit, eller å redusere usikkerheit i forhold til kontroll og avgjerdstaking er det som er hovudformålet med rekneskapsutarbeiding. I samband med kontrollaspektet er prinsipal- agentforhold sentralt. Rekneskap skal gi prinsipalen sikkerheit i kontrollen av korleis agenten har forvalta dei finansielle ressursane. Når det gjeld avgjerdstaking så er det eit formål at rekneskapsinformasjonen skal gi sikkerheit til denne avgjerdstakinga, både for interne og eksterne aktørar. Dette vil vere slik i alle typar organisasjonar som fører rekneskap. Men som eg vil komme tilbake til i den vidare analysen, så er det forskjellig type kontroll som er viktig i forskjellige typar organisasjonar.

I kapittel 4 presenterte eg empirien i denne utgreiinga. Her blei Norsk Tipping AS presentert. Eg tok først føre meg selskapet generelt og såg på formålet med det statlege pengespelselskapet. Sentralt her er at Norsk Tipping AS er ein ikkje- gevinstorientert organisasjon; nærare bestemt ein offentleg organisasjon i form av eit heileigd statleg aksjeselskap. Eg tok vidare føre meg Riksrevisjonen sin utvida revisjon av Norsk Tipping. Denne revisjonen påviste mange kritikkverdige forhold, og desse funna vil også vere viktige i den vidare analysen. Rekneskap i Norsk Tipping vart så gjennomgått, og det viser seg at Norsk Tipping AS fører eit lønsemdsrekneskap basert på Regnskapsloven. Dette blir heilt sentralt i den vidare analysen.

Kapittelet vidare vil bli organisert slik at eg først vil ha ein teoretisk analyse med mykje vekt på rekneskapstypar, bokføringsmetodar og rekneskapsmodellar. Deretter blir det ein empirisk analyse av Norsk Tipping AS. Denne vil bli knytt opp mot stoffet i den teoretiske analysen. I tillegg vil funna i riksrevisjonsrapporten vere viktig i den empiriske analysen. Avslutningsvis blir det eit kapittel som oppsummerar analysen.

5.1 Teoretisk analyse av Forretningsrekneskap og Kameralrekneskap

Analysen eg gjere her er basert på rekneskapsteorien i kapittel 3. Eg vil her gå meir i djupna og analysere denne teorien. Dei tre rekneskapsmodellane eg presenterte i teorikapittelet vil bli vurderte i forhold til kvarandre, samt at det vil bli tatt stilling til i kva organisasjonar dei ulike modellane passar best.

Som det går fram av kapittel 3.4 så har eg teke føre meg to hovudtypar rekneskap i denne utgreiinga. Dette er finansielle rekneskap og lønsemdsrekneskap. Forskjellige typar inntekter og utgifter er i fokus i desse typane rekneskap. I lønsemdsrekneskap er det såkalla opptente inntekter og kostnader som er i fokus. I slike type rekneskap blir det altså først og fremst lagt vekt på lønsemdsverknaden til inntektene og utgiftene. Finansielle rekneskap er derimot pengerekneskap. Ein kan vidare dele finansielle rekneskap inn i finansielle kontantrekneskap og finansielle pengerekneskap. I finansielle kontantrekneskap er det innbetalingar og utbetalingar som blir bokførte, medan det i finansielle pengerekneskap er totale anordna inntekter og utgifter som blir bokførte (også kalla anordningsrekneskap).

I kapittel 3.2 tok eg føre meg to kategoriar organisasjonar, nemleg gevinstorienterte organisasjonar og ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Som det gjekk fram av omtalen i kapittel 3 så består gevinstorienterte organisasjonar hovudsakleg av private bedrifter. Ikkje-gevinstorienterte organisasjonar er det vanleg å gruppere i offentlege organisasjonar og andre ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. Eg vil ikkje gå meir i detalj på dette no sidan desse kategoriane organisasjonar er presenterte i kapittel 3.2. Men som nemnt mellom anna i innleiinga til dette kapittelet, så er målsettingane til gevinstorienterte og ikkje-gevinstorienterte organisasjonar vidt forskjellige. Gevinstorienterte organisasjonar (private bedrifter) fokuserer på lønsemd. For ikkje- gevinstorienterte organisasjonar er det ikkje lønsemd som er målsettinga med drifta. I slike organisasjonar er det derimot forvaltning av finansielle ressursar til det beste for eit anna mål enn lønsemd som står i fokus. Det som er

klart er at med forskjellige formål og målsettingar for dei to kategoriane organisasjonar, så vil det også vere ulike behov når det gjeld organisasjonane sin rekneskapsinformasjon. Samanstillar ein dette med drøftinga av finansielle rekneskap og lønsemdsrekneskap, så er det klart at lønsemdsrekneskap er den type rekneskap som passar for private bedrifter. Når det gjeld dei ikkje- gevinstorienterte organisasjonane, anten det gjeld offentlege organisasjonar eller andre organisasjonar, så stiller det seg truleg annleis. I desse organisasjonane er det ikkje eit lønsemdsfokus, men eit finansielt fokus, og det verkar naturleg at slike verksemdar då fører ein finansiell rekneskap.

Før det blir analyse av dei forskjellige rekneskapsmodellane vil eg først kort oppsummere bokføringsmetodane som ligg til grunn for desse modellane. I kapittel 3 har desse bokføringsmetodane blitt gjennomgått meir detaljert. Bokføringsmetodane eg har teke føre meg er kjøpmannens bokføring og kameralistens bokføring. Kjøpmannens bokføring har utvikla seg frå enkel bokføring via systematisk enkel bokføring til dobbel bokføring. Kjøpmannens enkle bokføring var ein rein finansiell kontantrekneskap. Deretter var neste steg i utviklinga systematisk enkel bokføring, som gav ein modifisert finansiell rekneskap med innslag av lønsemdsresultat. Siste steg i utviklinga førte til dobbel bokføring, som er ein bokføringsmetode som gir grunnlag for utarbeiding av lønsemdsresultat. Utviklinga av dobbel bokføring var eit resultat av behova til italienske kjøpmenn på 1200- talet (sjå kapittel 3.6.3).

Når det gjeld kameralistens bokføring så har den på sett og vis hatt ei liknande utvikling som kjøpmannens bokføring, men det er likevel ei bokføring som er klart forskjellig frå kjøpmannens bokføring. Kameralistisk bokføring vart utvikla for å betre og lette kontrollen og forvaltninga av offentlege inntekter. Bokføringsmetoden vart utvikla i det kontinentale Europa på 1500- talet og utover (sjå kapittel 3.7). Første utviklingsfase av denne bokføringsmetoden blir kalla enkel kameralstil. Dette var enkel bokføring av realiserte innbetalingar og utbetalingar. Sjølv om ein etter kvart i denne utviklingsfasen byrja å ta fram balanseendingar for pengar, lausøyre og eigedom, så var dette hovudsakleg ein rein finansiell kontantrekneskap slik kjøpmannens enkle bokføring også var det. I den neste utviklingsfasen av kameralistisk bokføring vart forvaltningskameralistisk bokføring utvikla, nærare bestemt rekneskapsmodellen FKAM. Denne kjem eg tilbake til i analysen under, men som forklart i kapittel 3 så er dette ein finansiell pengerekneskap som nyttar enkel bokføring. Det er innan kameralistisk bokføring også blitt utvikla ein bedriftskameralistisk modell. Dette er ein modell som nyttar systematisk enkel bokføring, og som gir grunnlag for å

utarbeide lønsemdsresultat. Denne kjem eg også meir tilbake til i den påfølgande analysen av rekneskapsmodellane.

5.1.1 Forretningsrekneskap vs FKAM vs BKAM

Som det går fram av rekneskapsteorien presentert tidlegare, så er Forretningsrekneskap ein lønsemdsrekneskap som bygger på kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (sjå kapittel 3). Dette er den typen rekneskap som private bedrifter fører, og forretningsrekneskapen er regulert i Regnskapsloven. I ein rekneskap utarbeida i samsvar med Regnskapsloven skal det presenterast resultatrekneskap, balanse, kontantstraumoppstilling og notar. Dei heilt sentrale kjenneteikna ved Forretningsrekneskap er den doble resultatpresentasjonen og lønsemdsfokuset. Periodens resultat, som er eit lønsemdsresultat, blir presentert i sjølve resultatrekneskapen, men kan også finnast i balansen som nettoendring i eigenkapital. Forretningsrekneskap basert på dobbel bokføring er den mest utbreidde og kjende form for rekneskap. Som eg har skrive om tidlegare i utgreiinga (sjå kapittel 3) så er det mange andre typar organisasjonar enn private bedrifter som nyttar denne form for rekneskap. Men det er eit faktum at denne form for rekneskap er tilpassa eigenarten og rekneskapsbehova til private bedrifter (jamfør diskusjon om profittorienterte og ikkje – profittorienterte organisasjonar i kapittel 3, og innleiinga til analysekapittelet). Når ikkje – profittorienterte organisasjonar fører Forretningsrekneskap, så vil dette ikkje gi fullgod informasjon for kontroll- og avgjerdstakingsformåla den skal vere grunnlag for. Andre relaterte konsekvensar av at dobbel bokføring blir sett på som einaste mulige type rekneskap, er den norske kommunerekneskapen og den norske statsrekneskapen. Dette er rekneskap som utarbeider finansielle rekneskap basert på det dobbelte bokhalderis prinsipp. Som ein følgje av at dette prinsippet er utvikla spesielt for å utarbeide lønsemdsrekneskap, så blir desse nemnte offentlege rekneskapsvariantane svært kompliserte og vanskelege å forstå. Det må difor understrekast at Forretningsrekneskap ført i samsvar med dobbel bokføring og Regnskapsloven, er ein type rekneskap som er tilpassa informasjonsbehovet til organisasjonar som har som formål å maksimere profitt.

Forvaltningskameralistikk (FKAM) er som det går fram av referanseramma (sjå kapittel 3) ein rekneskapsmodell som er svært forskjellig frå Forretningsrekneskap. Fleire særtrekk ved denne modellen skil den frå Forretningsrekneskap. Først og fremst er FKAM ein finansiell rekneskap. Ein har her fokus på pengeverknaden, inklusiv kontantverknaden, til inntektene og utgiftene. I motsetning til dette er det altså i Forretningsrekneskap i samsvar med

Regnskapsloven fokus på lønsemdsverknaden til inntekter og utgifter. Eit anna særskilt kjennemerke ved FKAM er at det her blir nytta enkel bokføring til forskjell frå Forretningsrekneskap der det blir nytta dobbel bokføring. Det blir vidare i FKAM nytta ein spesiell konto/ rekneskapsstruktur. Denne er delt inn i ei inntektsside og ei utgiftsside (sjå kapittel 3). Kvar side inneheld fire kolonnar, og i samsvar med den enkle bokføringa blir kvar transaksjon ført ein gong på anten inntekts – eller utgiftssida. Kombinasjonen av det finansielle fokuset, den enkle bokføringa, og den spesielle kontoen, betyr at FKAM er særskilt tilpassa behova i ikkje- gevinstorienterte organisasjonar. I slike organisasjonar er rekneskapskontroll i form av pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll viktig. Ein føresetnad for å oppnå god pengekontroll i ein rekneskap er at det blir nytta ein rekneskapsmodell som har fokus på pengeforvaltning og pengeverknaden til inntektene og utgiftene. FKAM er utvikla nettopp for slike formål. Når det gjeld betalingskontroll så er den spesielle kameralistiske kontoen ideell for dette formål. I AO- kolonnane blir alle anordna inntekter og utgifter førde (inntekter og utgifter som er gitt betalingsinstruksjon), medan i V- kolonnane så blir alle innbetalte inntekter og utbetalte utgifter førde. På denne måten blir det lett å utøve kontroll over at ingen inntekter eller utgifter blir betalt før det er gitt anordning av desse (sjå kapittel 3). Vidare viser R- kolonnane kor mykje av dei anordna inntektene og utgiftene som ved periodens slutt ikkje er betalte, og i RF- kolonnane blir anordna ikkje-betalte beløp frå førre periode førde (sjå kapittel 3). Det ligg her altså godt til rette for betalingskontroll. Budsjettkontrollen blir også lett å utføre ved bruk av FKAM. I eit budsjett vil det vere pengefokus, og då først og fremst fokus på inntekter og utgifter. Når det i FKAM er fokus på inntekter og utgifter samt innbetalingar og utbetalingar, så har ein eit samsvarande fokus i rekneskap og budsjett. Dette vil sjølvsagt lette utføring av budsjettkontroll. I motsetning til dette vil det ved bruk av Forretningsrekneskap verte svært vanskeleg å utføre finansiell budsjettkontroll då det altså i Forretningsrekneskap blir utarbeidd lønsemdsinformasjon. Ein ser også indikasjonar på relaterte problem ved utarbeiding av kontantstrømoppstillingar der det oftast blir nytta ein indirekte kontantstrømmodell som ikkje er ei fullgod oversikt over pengestraumane i ei verksemd. Den er tilpassa lønsemdsrekneskap slik at den skal vere lett å utarbeide, men informasjonen den produserer er vanskeleg å forstå, og då særleg driftsdelen som bare viser nettokontantstrøm. Visst ein innan forvaltningskameralistikken i tillegg set opp budsjettet etter same struktur som rekneskapet, så vil budsjettkontrollen bli ytterlegare forenkla. FKAM er altså ein rekneskapsmodell som er særskilt tilrettelagt for pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll. Dette er som tidlegare nemnt sentrale finansielle

kontrollformål, og grunnleggande viktig i organisasjonar med hovudsakleg finansielle målsettingar i motsetning til lønsemdsmålsettingar. FKAM vart i utgangspunktet utvikla for bruk i den offentlege kjerneforvaltinga (Monsen, 2009), og særleg i det kontinentale Europa fekk denne modellen fotfeste. Men det er klart at denne type rekneskapsmodell bør vere aktuell for andre organisasjonar enn den offentlege kjerneforvaltinga. I organisasjonar som ikkje først og fremst har lønsemd som formål, det vere seg offentlege organisasjonar eller andre ikkje- gevinstorienterte organisasjonar, så bør dette vere ein aktuell modell. Skulle ein av ein eller annan grunn i slike organisasjonar ha eit ønske om å utarbeide lønsemdsrekneskapsinformasjon i tillegg til den finansielle informasjonen, så er det som eg omtalar i neste avsnitt ikkje bare den velkjende og tradisjonelle forretningsrekneskapen som er alternativet.

Bedriftskameralistikk (BKAM) er ein rekneskapsmodell som er resultatet av dei to siste utviklingsfasane av kameralistisk bokføring (sjå kapittel 3). FKAM, som eg omtalte i det føregåande avsnittet, er hovudvarianten av kameralistisk rekneskapsføring. BKAM er eigentleg ei vidareutvikling av FKAM for særskilte formål i nokre offentlege organisasjonar. Utviklinga av BKAM fann stad frå ca 1910 og utover, og vart utvikla for offentlege bedrifter som ønskte same type rekneskapsinformasjon som private bedrifter. Det var nemleg slik at ein del av dei nye offentlege bedriftene var meir like private bedrifter, og desse ønska å ha tilgang på og utarbeide lønsemdsinformasjon (sjå kapittel 3). BKAM er ein lønsemdsrekneskap som vart utvikla for desse offentlege bedriftene som eit alternativ til Forretningsrekneskap, og som eit tillegg til FKAM. Sjølv om BKAM produserer den same rekneskapsinformasjonen som Forretningsrekneskap, så er det skilnader på dei to rekneskapsmodellane. I BKAM blir det nytta ei systematisk enkel bokføring (jf. Kjøpmannens systematisk enkle bokføring) i motsetning til i Forretningsrekneskap der ein altså nyttar dobbel bokføring. Vidare blir det i BKAM som i FKAM nytta den spesielle kameralistiske kontoen/ rekneskapsstrukturen, men i BKAM er den vidareutvikla for å kunne produsere lønsemdsinformasjon og fullstendige balanseopplysningar. Dei 2 grunnleggande kamerale bokføringsreglane (sjå kapittel 3) gjeld rekneskapsteknisk også for BKAM, men innholdsmessig skil dei seg frå FKAM då det i BKAM altså er lønsemdsinformasjon som er i fokus. Kort oppsummert kan ein seie at det i BKAM blir produsert ein dobbel presentasjon av lønsemdsresultat via ytingskonti og balansekonti; altså den same informasjonen som blir produsert i Forretningsrekneskap. Dette gjer BKAM til ein modell som kan produsere lønsemdsinformasjon for offentlege bedrifter, dersom dette er ønskjeleg der. Ved å nytte

FKAM og eventuelt BKAM i det offentlege, så er ein sikra eit einsarta og samkøyrte rekneskapsystem i denne sektoren. Eit aktuelt spørsmål er om det i det heile teke er behov for å utarbeide lønsemdsinformasjon i offentleg sektor, nærare bestemt i offentlege bedrifter. I den empiriske analysen i neste delkapittel vil spørsmål som dette vere sentralt i forhold til Norsk Tipping AS.

5.2 Empirisk analyse av Norsk Tipping AS

I dette delkapittelet vil eg gjere ein analyse av Norsk Tipping i forhold til rekneskapsutarbeiding og rekneskapsinformasjon. Denne framstillinga vil hovudsakleg vere basert på empirikapittelet der eg presenterte det statlege pengespelselskapet. I det kapittelet tok eg også føre meg Riksrevisjonen sin utvida revisjon av Norsk Tipping AS, og denne vil også spele ei rolle i dette analysekapittelet. Vidare vil dette stoffet bli kopla til den teoretiske analysen i dette kapittelet og teoripresentasjonen i kapittel 3.

Norsk Tipping AS er, som tidlegare omtala i denne utgreiinga, eit heileigd statleg aksjeselskap underlagt Kultur – og kyrkjedepartementet. Visst ein generelt skal kategorisere Norsk Tipping AS som organisasjon, så vil selskapet pr definisjon vere ei offentleg bedrift. Når ein samanheld dette med omtalen av typar organisasjonar i kapittel 3, betyr dette at selskapet er ein offentleg organisasjon, som igjen er ein underkategori av ikkje-gevinstorienterte organisasjonar.

Som det går fram av mellom anna empiripresentasjonen i kapittel 4, så framhevar det statlege pengespelselskapet sine ideelle formål. Det er fokus på eit ansvarleg og avgrensa pengespeltilbod, samt utdelinga av overskot til samfunnsnyttige formål. Ein kan mellom anna i års – og samfunnsrapporten til Norsk Tipping lese følgjande: ” Det er bred politisk enighet om at pengespill skal vere regulert, for å hindre negativ spilleatferd. En kanalisering av folks spilleaktivitet til Norsk Tippings tilbud, i et stadig tøffere pengespillmarked, er sentralt i norsk pengespillpolitikk. Det gir god offentlig kontroll og er en garanti for at inntektene fra pengespill kommer samfunnet til gode” (Norsk Tipping, 2008, s. C). Her er det altså fokus på ideelle formål og pengespelpolitikk, samt at det ikkje minst blir gitt ein garanti for at den offentlege forvaltninga av pengespelinntektene vil syte for at desse inntektene kjem samfunnet til gode.

I Noreg er det slik at statens tildeling av midlar til idretten ikkje skjer via statsbudsjettet. Statens finansiering av idretten skjer i sin heilskap gjennom overskotsutdelinga frå Norsk Tipping AS. Pr i dag er det ein fordelingsnøkkel som gir ei utdeling av såkalla tippemidlar med 45,5 % til idrett, 36,5 % til kulturformål og 18 % til diverse frivillige organisasjonar. Med ei slik organisering så er det klart at mange organisasjonar blir påverka av inntektsgenereringa i det statlege pengespelselskapet, og bruken av desse inntektene. Dette vil truleg medføre ei meir varierende og uviss statleg finansiering enn om denne finansieringa hadde vore organisert som ein "vanleg" post over statsbudsjettet. Som eg særleg tok føre meg i empirien i kapittel 4, så er det klart at kommunikasjonen av hovudmålsetting og hovudformål kan vere litt varierende og diffus i Norsk Tipping. Eg nemner i førre avsnitt fokuset på ansvarleg og avgrensa speletilbod, samt tildelinga av speleinntekter til samfunnsnyttige formål. Dette er tydelege formål og målsettingar for Norsk Tipping som ein mellom anna ser uttrykt i selskapet sin års – og samfunnsrapport. Men både på nettsidene og i års – og samfunnsrapporten føler ein at det av og til er mest fokus på å skaffe mest muleg pengespelinntekter. Dette er lite sameinleg med formål om avgrensa og regulert speltilbod. Koplinga mellom to aktivitetar som ikkje har noko med kvarandre å gjere byr på problem for Norsk Tipping. Det kan i denne samanheng sjå ut som det statlege pengespelselskapet vil legitimere sitt pengespeltilbod gjennom å overføre positive assosiasjonar frå overskotsutdeling til pengespelaktiviteten. Sjølv om selskapet gir inntrykk av at dei ønskjer å halde pengespelaktiviteten på eit lågt og ansvarleg nivå, så er det eit faktum at Norsk Tipping er av dei verksemdene i landet som brukar mest på marknadsføring i løpet av året. Det kan verke som ein ønskjer å auke sine pengespelinntekter, og det er eit faktum, som nemnt tidlegare, at det er av desse inntektene den norske stat finn midlar til norsk idrett. I tillegg blir også om lag ein firedel av statleg støtte til norsk kultur finansiert gjennom desse pengespelinntektene (Norsk Tipping, 2008). I denne samanheng er det interessant å sjå kva Kultur – og kyrkjedepartementet (KKD) uttalar som mål med staten sitt eigarskap i Norsk Tipping AS: "Statens eierskap er begrunnet med at selskapet skal kanalisere nordmenns spillelyst inn mot et moderat og ansvarlig tilbud som ikke skaper samfunnsmessige problemer. Norsk Tippings overskudd fordeles til samfunnsnyttige formål, men det understrekes at størst mulig overskudd aldri vil være det viktigste målet for statens eierskap" (Riksrevisjonen, 2009, s. 17). Her ser ein altså at KKD i sitt svar til Riksrevisjonen sin utvida revisjon er tydeleg på at størst mulig overskot i Norsk Tipping AS aldri vil vere det viktigaste målet for staten. Sjølv om Norsk Tipping er litt meir tvitydig i sin kommunikasjon av formål enn det KKD er, så kan ein av empiripresentasjonen og analysen

så langt førebels konkludere med at det er samfunnsansvar og pengeforvaltning, og ikkje profittmaksimering som skal vere hovudfokus i Norsk Tipping AS.

I riksrevisjonsrapporten som eg har omtalt tidlegare (sjå mellom anna kapittel 4), blir det framlagt fleire kritikkverdige forhold i Norsk Tipping AS. Dei fleste av desse forholda er relevante i ein diskusjon om kva type rekneskap det statlege pengespelselskapet skal føre, samt kva formålet til selskapet er. Eg har teke føre meg den utvida revisjonen, bakgrunnen for denne, og sentrale funn i denne i kapittel 4. Bakgrunnen for den utvida revisjonen var altså ei intern varslings sak i det statlege pengespelselskapet hausten 2007, som medførte dåverande administrerande direktør Reidar Nordby jr. sin avgang. Dei kritikkverdige forholda gjeld i grove trekk ressursbruk og pengeforvaltning som har ført til at relativt store pengar ikkje har komme dei samfunnsnyttige formåla til gode. Dåverande administrerande direktør har ei sentral rolle i ein del av desse forholda, og spesielt den såkalla "Gartnarsaken" har fått mykje merksemd. "Gartnarsaken" har eg omtala relativt detaljert i kapittel 4, men i grove trekk er det altså slik at Norsk Tipping AS har lagt ut over 400 000 kr i ein periode på åtte år for såkalla førefallande arbeid i administrerande direktør sin hage. I same perioden vart Nordby jr. bare trekt vel 20 000 kr i løn for dette arbeidet. Det er klart at her har det blitt utført meir enn bare førefallande hagearbeid, og trekkbeløpet i løn som skulle vere proporsjonalt med det som vart utført av arbeid, har ikkje vore det. Når avtalen i tillegg ber preg av manglande oppfylging av formelle krav, får ein allereie her eit inntrykk av ein ukultur prega av kameraderi og ressursbruk som kan føre til at statens pengespelinntekter ikkje vil komme samfunnet til gode slik dei er meint å gjere. Fakta er at i størrelsesorden så er den omtalte gartnaravtalen av liten skala i forhold til dei kritikkverdige forholda som elles vart avdekka i selskapet. Desse forholda har eg omtala relativt detaljert i empirikapittelet, men sentrale punkt kan oppsummerast slik:

- ✓ Tomtekjøp. Her er det avdekka manglande skriftleg dokumentasjon av vurderingar og forhandlingar som låg til grunn for omfattande tomtekjøpsavtalar. Særleg påfallande blir dette når det er indikasjonar på betaling av betydeleg overpris i enkelte kjøp der det var andre alternative tomter tilgjengeleg.
- ✓ Prøvespeling. Rapportering og oversikt over prøvespelte beløp og eventuelle gevinstar er total mangelvare i selskapet. Lar seg ikkje etterprøve i rekneskapet til Norsk Tipping.

-
- ✓ Sponsing og profilering. Det har i perioden 2000 – 2007 blitt brukt 620 millionar kroner på slike formål utover det ordinære marknadsføringsbudsjettet. KKD har ikkje lagt føringar eller komme med innvendingar mot denne verksemda. Det er i fleire tilfeller manglande og ikkje – eksisterande dokumentasjon av vurderingar som har lege til grunn for utdelinga av desse midlane. Betydelege beløp har blitt utdelt lokalt, og til lag og organisasjonar der sentralt tilsette i Norsk Tipping AS har roller.
 - ✓ Påvist svakheiter i drift av felles kontrollerte verksemder og dotterselskap. Mest prekært her er ettergiving av lån, og rentefrie lån i strid med EØS – reglar om offentleg støtte. Dessutan vart det avdekka ein tvilsam aksjekjøpsavtale i det felles kontrollerte selskapet Buypass AS, der tilsette har tent betydelege pengar på Norsk Tipping sitt kjøp frå selskapet.
 - ✓ Mangelfull oppfølging frå styret har gitt tidlegare administrerande direktør større handlingsfridom enn kva som burde vore tilfelle.
 - ✓ Det blir også kritisert at KKD si eigarstyring, kontroll og kommunikasjon med Norsk Tipping AS i nokre tilfeller har blitt utført i uformelle former som medfører mangelfull notoritet.
 - ✓ Meir generelt blir det påpeika at i enkelte tilfeller har selskapet sine økonomiske verdiar blitt forvalta på ein lite rasjonell måte. Mellom anna er det blitt gjort disposisjonar som ikkje sorterar under selskapet sitt formål.

På bakgrunn av desse kritikkverdige forholda som Riksrevisjonen har avdekka, så verkar det som Norsk Tipping AS slit med sentrale offentlege kontrollaspekt som pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll. I tillegg tyder riksrevisjonsrapporten på at det har utvikla seg ein ukultur i selskapet. Ein ser dette i forholdet mellom administrerande direktør og styret der det blir påpeika at Nordby jr. var gitt for stor fridom i sine handlingar; uformelle avtalar som til dømes munnlege avtalar mellom administrerande direktør og styret; tidvis manglande notoritet i forhandlings – og avgjerdsprosessar, og enkelte tilfelle av manglande notoritet i kommunikasjon mellom eigar og Norsk Tipping AS.

Rekneskap i Norsk Tipping AS har eg presentert og analysert i kapittel 4. Her samanfattar eg dei sentrale funna frå dette, ser på behova Norsk Tipping har rekneskapsmessig og kjem med forslag til korleis Norsk Tipping bør føre rekneskap.

Som eg konkluderer med i empirikapittelet, så fører Norsk Tipping lønsemdsrekneskap. Det går også fram av notane at det blir ført rekneskap i samsvar med Regnskapsloven, vel og merke så langt det lar seg gjere som følgje av at det er Pengespilloven som regulerer selskapet. Vidare blir det framheva at ein fører rekneskap i samsvar med norsk rekneskapsskikk og norske rekneskapsstandardar. Unntaka frå Regnskapsloven som følgje av Pengespilloven er få, og i all hovudsak blir det ført rekneskap i Norsk Tipping AS som i private bedrifter. Som det går fram av Pengespilloven så gjeld ikkje Skatteloven for Norsk Tipping. Selskapet er altså fritatt frå å betale skatt, og dette viser då igjen i rekneskapen der ein ikkje finn skattekostnader som ein vil finne i rekneskapa til private bedrifter. Elles har selskapet med nokre tilleggsoppstillingar i sitt årsrekneskap i tillegg til dei obligatoriske oppstillingane etter Regnskapsloven. Her er som omtalt i kapittel 4 ein såkalla verdirekneskap, historisk oversikt over pengespelinntektene i selskapet, samt historisk oversikt over korleis ”overskotet” har blitt fordelt til tilgodesedde formål. Bortsett frå dette avdekker min analyse lite unntak frå tradisjonell ”privat rekneskapsføring”.

I forlenginga av at ein kan konkludere med at Norsk Tipping AS fører ein lønsemdsrekneskap, blir det sentralt å vurdere om det i denne organisasjonen blir ført ein rekneskap som tilfredsstillar Norsk Tipping og interessentane sine behov for rekneskapsinformasjon. Analysen så langt har vist at Norsk Tipping AS ikkje eksplisitt har ei målsetting om å produsere størst mulig overskot frå si drift. Eg har også konkludert med at selskapet kan klassifiserast som ein ikkje – gevinstorientert organisasjon. Pr definisjon har ikkje ein ikkje – gevinstorientert organisasjon som formål å skape størst mulig gevinst (størst mulig lønsemdsmessig overskot). KKD understrekar at størst mulig overskot i Norsk Tipping aldri vil vere det viktigaste formålet med statens eigarskap i selskapet (Riksrevisjonen, 2009). I tillegg har ein sett av utgreiinga så langt at også Norsk Tipping sjølv framhevar sine ideelle formål.

Norsk Tipping er ein spesiell organisasjon. Her er altså ikkje lønsemd formålet, men det er klart at ”innsamling” av pengar er ein viktig del av formålet i denne organisasjonen; Norsk Tipping er staten sitt verkemiddel for å ”samle inn” pengar til idrett, kultur og andre frivillige organisasjonar. Sjølv om organisasjonen til ein viss grad er marknadskopla, så er her likevel ikkje ein direkte samanheng mellom inngåande og utgåande pengar og ytingar. Særleg ser ein dette ved overskotsutdeling til samfunnsnyttige formål, der Norsk Tipping deler ut overskot til for eksempel anleggsutbygging i idrettslag utan at det blir kravd noko motyting. Vidare er det slik at hovudverksemda i seg sjølv i pengespelselskap vil vere slik at

det ikkje er eit eintydig samsvar mellom yting og motyting i forholdet mellom tipparar og selskap. Nokre få av dei mellom 1, 5 og 2 millionar tipparar hos Norsk Tipping vinn store premiar, medan andre ikkje vinn eller vinn små premiar. Dette er sjølvsagt ikkje noko unikt for Norsk Tipping, men eit fellestrekk for pengespelselskap generelt. Nokon sterk kopling og samanheng mellom inngåande og utgåande pengar og ytingar, som det vil vere i private bedrifter, er det altså ikkje i denne organisasjonen. Det er også klart at det i den omtalte riksrevisjonsrapporten har blitt avdekkja mange kritikkverdige forhold, og stor pengesløsing er sentralt i dette. Som nemnt tidlegare i analysen så er det eit stort behov i Norsk Tipping for betra pengeforvaltning, betalingskontroll og budsjettkontroll. Desse sentrale finansielle og offentlege kontrollformåla lar seg vanskeleg oppfylle gjennom bruk av Forretningsrekneskap som altså er eit lønsemdsrekneskap som ikkje er godt eigna til dei nemnte finansielle kontrollformåla. Angående budsjett så er det ikkje noko budsjettoppstilling i Norsk Tipping AS sin års – og samfunnsrapport. I og med at det i selskapet blir ført rekneskap etter Regnskapsloven er ikkje dette noko overrasking, då det av denne lova ikkje er krav om å presentere budsjett i årsrekneskapspresentasjonen. Men eit klart behov for slik informasjon er det i denne verksemda når ein ser dei klare indikasjonane på pengesløsing som har kome fram. Fordelingsnøkkelen for overskotsutdeling til formåla er presentert, men dette er ikkje nok. Her bør presenterast eit fullstendig budsjett som viser korleis dei førespegla speleinntektene er planlagt nytta.

Med bakgrunn i teori og empiri konkluderer eg med at lønsemdsrekneskap, som Norsk Tipping AS fører i dag, ikkje er den type rekneskap denne organisasjonen bør utarbeide. Eigenarten og formåla til Norsk Tipping AS tilseier at selskapet bør utarbeide finansiell rekneskap, og dette blir også underbygd ved å sjå på funna i riksrevisjonsrapporten. I riksrevisjonsrapporten blir det ikkje diskutert om Norsk Tipping bør utarbeide ein annan type rekneskap, men det er tydeleg for meg at i denne organisasjonen bør det fokuserast på pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll. Dette vil ein kunne oppnå ved å føre ein finansiell rekneskapstype. Dei tre rekneskapsmodellane eg har presentert i denne utgreiinga er FKAM, BKAM og Forretningsrekneskap. BKAM og Forretningsrekneskap er lønsemdsrekneskap, og difor ikkje modellar som passar eigenarten og formålet til ein organisasjon som Norsk Tipping. Eg meiner at FKAM er den ideelle rekneskapsmodellen for Norsk Tipping AS. Som nemnt tidlegare er dette ein finansiell rekneskapsmodell som er spesielt tilpassa pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll, og dette er dei formene for kontroll som bør vere viktigast for Norsk Tipping. Dei alternativa selskapet har til

FKAM er slik eg ser det: 1) føre finansiell rekneskap basert på dobbelt bokføring. Norske kommunar og den norske stat utarbeider slike rekneskap. Problemet med finansiell dobbel bokføring er at dobbel bokføring er tilpassa utarbeiding av lønsemdsrekneskap. Som ei følge av dette blir denne form for finansiell rekneskap komplisert og vanskeleg å forstå. 2) Bedriftskameralistikk. Er eigentleg ikkje noko poeng for Norsk Tipping å nytte denne rekneskapsmodellen, då ein ved denne modellen utarbeider same type rekneskapsinformasjon som no ved bruk av Forretningsrekneskap. Visst ein derimot bestemmer seg for å nytte FKAM og ønskjer lønsemdsinformasjon i tillegg til den finansielle informasjonen, så vil BKAM vere naturleg å nytte. 3) Halde fram som i dag med å utarbeide lønsemdsrekneskap i samsvar med Regnskapsloven. Dette er ikkje noko godt alternativ, men i tilfelle kan enkelte grep gjerast for å betre kunne tilfredsstille behovet for finansiell informasjon. For det første bør ein utarbeide kontantstrømoppstilling etter den direkte metoden, i staden for den indirekte metoden som blir nytta i dag. Eit problem med dette er at den direkte modellen er meir komplisert å utarbeide enn den indirekte modellen som tar utgangspunkt i lønsemdsresultatet. Elles bør det inkluderast budsjett i årsrekneskapsframstillinga. Dette er ikkje eit krav etter Regnskapsloven, men særleg i ein ikkje – gevinstorientert organisasjon som Norsk Tipping vil dette vere eit element som er viktig å ha med; uansett kva rekneskapsmodell selskapet nyttar, så vil budsjett vere ei viktig oppstilling å ha med for å betre kontrollen med pengeforvaltinga.

Det som talar mot bruk av Forvaltningskameralistikk (FKAM) er at dette er ein relativt ukjent rekneskapsmodell. Som eg tidlegare har vore innom i teorikapittelet (kapittel 3), så var FKAM opphavleg utvikla for bruk i offentleg sektor i det kontinentale Europa. I Noreg har ikkje denne modellen vore brukt, men det har etter kvart blitt publisert ein del forskning her til lands om kameralrekneskap. Slik eg ser det burde kameralrekneskap innførast som den føretrekte form for rekneskap i offentleg sektor i Noreg, og då både i den offentlege kjerneforvaltinga (stat og kommune) og offentlege bedrifter som Norsk Tipping er eit døme på. Vidare er det slik at dette også burde vere den føretrekte og gjeldande form for rekneskap i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar generelt. For å få til dette må det gjennomførast ein omvelting av dagens rekneskapspraksis og lovgiving for offentleg sektor og andre ikkje – gevinstorienterte organisasjonar. Det må komme på plass lovgiving som regulerer dette, strukturerte standardar, reglar og rekneskapsprogram, samt at opplæring i denne form for rekneskap må gjennomførast. Dette kan virke svært omfattande, og det er det nok også, men eg meiner dette er den rette løysinga framfor å halde fram med å nytte ein type rekneskap

som ikkje passar i ikkje – gevinstorienterte organisasjonar, og som ikkje gir den rekneskapsinformasjonen desse organisasjonane sjølv og andre interessentar treng.

6. Konklusjonar

Med bakgrunn i utgreiinga generelt, og analysedelen spesielt, har eg komme fram til følgjande konklusjonar:

For det første bør det vere samsvar mellom dei kontroll - og informasjonsbehova ein rekneskapsmodell er meint å oppfylle, og kontroll – og informasjonsbehova til organisasjonen som nyttar rekneskapsmodellen. Er det å skape profitt som er det viktigaste formålet for ein organisasjon, så bør organisasjonen utarbeide lønsemdsrekneskap. Typisk vil då ei privat bedrift utarbeide lønsemdsrekneskap i form av Forretningsrekneskap. Er det derimot kontroll av pengestraumane i verksemda som er det viktigaste, så bør det utarbeidast finansiell rekneskap.

For det andre må det vere samsvar mellom bokføringsmetode og rekneskapsmodell. Kjøpmannens dobbelte bokføring er utvikla for å utarbeide lønsemdsrekneskap, og bør følgjeleg nyttast til dette. Dobbelt bokføring blir derimot også nytta i finansielle rekneskapsmodellar, men dette medfører kompliserte rekneskap som er vanskelege å forstå (jf. den norske kommunerekneskapen og den norske statsrekneskapen). Til utarbeiding av finansielle rekneskap bør enkel bokføring nyttast, då dette er bokføring som er utvikla og eigna for finansielle rekneskapsmodellar som FKAM.

Norsk Tipping er slik eg ser det ein ikkje – gevinstorientert organisasjon. Formåla til selskapet er først og fremst av ideell og samfunnsnyttig karakter.

Ikkje – gevinstorienterte organisasjonar, deriblant Norsk Tipping AS, bør utarbeide finansielle rekneskap. I slike organisasjonar bør fokuset ikkje vere på lønsemd, men derimot på kontroll av pengestraumane i form av pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll.

Norsk Tipping AS fører pr i dag lønsemdsrekneskap i samsvar med Regnskapsloven.

6.1 Forslag til vidare praksis

Forslag 1: Norsk Tipping AS bør bruke ein finansiell rekneskapsmodell. Aller helst bør selskapet nytte FKAM. Dette er ein rekneskapsmodell som er spesielt tilrettelagt for pengekontroll, betalingskontroll og budsjettkontroll. Analysen viser at det er stort behov for

slik kontroll i selskapet. I tillegg til slik rekneskapspresentasjon, bør budsjett inkludert i års – og samfunnsrapporten.

Eit alternativ til FKAM – løysinga vil vere å utarbeide rekneskap ved hjelp av ein finansiell dobbel bokføringsmodell. Rekneskapsføring som liknar på anordningsrekneskapan til norske kommunar ville då kunne vere ei mulighet. Problemet med slike rekneskapsmodellar er at det blir nytta dobbel bokføring, som altså er ei bokføring som er utvikla for å utarbeide lønsemdsrekneskap. Som nemnt tidlegare blir desse rekneskapa svært kompliserte og vanskelege å forstå. Men det vil nok vere betre å velje ei slik løysing enn å halde fram med å føre lønsemdsrekneskap som i dag, for lønsemdsinformasjon er ikkje det som bør vere fokus på i Norsk Tipping.

Forslag 2: Offentlege organisasjonar og andre ikkje - gevinstorienterte organisasjonar bør bruke kameralrekneskap. For dei aller fleste av desse organisasjonane er det ikkje lønsemd som er formålet, og ein rekneskap som FKAM vil då vere det ideelle for slike organisasjonar. Dersom desse organisasjonane skulle ønske lønsemdsinformasjon i tillegg til den finansielle informasjonen FKAM gir, så er BKAM eit godt alternativ. BKAM er, som gjennomgått i kapittel 3, utvikla for å gi nøyaktig den same lønsemdsinformasjonen som Forretningsrekneskap gir. Ved å bruke først og fremst FKAM, og eventuelt BKAM i tillegg i slike organisasjonar, så er ein sikra eit samordna og einsarta rekneskapsystem som er tilpassa formåla i desse organisasjonane.

6.2 Forslag til vidare studiar

Eg har teke føre meg rekneskap i den spesielle ikkje – gevinstorienterte organisasjonen Norsk Tipping AS. Tidlegare har det blitt skriva utgreiingar som har omhandla rekneskap i til dømes stiftingar, foreiningar og hjelpeorganisasjonar. Fleire av desse organisasjonane blir klassifisert som ideelle organisasjonar, og fører rekneskap etter ein foreløpig rekneskapsstandard for ideelle organisasjonar (som er basert på Regnskapsloven). Eit forslag er å studere rekneskap i ein annan ikkje – gevinstorientert organisasjon enn dei som er blitt studert til no. Både organisasjonar som hovudsakleg følgjer Regnskapsloven, og organisasjonar som følgjer standarden for ideelle organisasjonar er aktuelle. Til dømes kan idrettslag eller andre idrettsorganisasjonar (interesseorganisasjonar) vere aktuelt. Rekneskapsføring i norske kommunar vil også kunne vere ein mulighet. Vidare er det ei

muligheit å ta føre seg ein organisasjon som har blitt studert tidlegare for sjå om det har blitt gjort forandringar i rekneskapsføringa i denne organisasjonen.

I denne utgreiinga har eg nytta casestudie som forskingsmetode. For å ta denne forskinga eit steg vidare ville det vere aktuelt å prøve å få implementert mine forslag til rekneskapsutarbeiding i Norsk Tipping. Såkalla aksjonsforskning vil då vere aktuelt. Ved å nytte denne forskingsmetoden vil ein som forskar vere med å implementere den nye rekneskapsmodellen i organisasjonen. Ein vil særleg fokusere på lærdomen ein kan hauste av sjølv implementeringsprosessen. I forlenginga av dette, når det nye systemet er tatt i bruk, blir det viktig å få svar på korleis brukarane reagerer på dette. Då vil surveystudiar kunne vere ein aktuell forskingsmetode.

Vedlegg 1

Dette vedlegget inneholdt årsrekneskapen til Norsk Tipping for 2008. Inkludert er samanliknbare tal for 2007 og 2006. Når det gjeld notar så er det teke med eit relevant utval av desse.

Årsrekneskap Norsk Tipping AS 2008:

Beløp i mill. kr	Note	2008	2007	2006
Driftsinntekter				
Spillinntekter	1	10 578,7	10 388,4	9 618,9
Andre driftsinntekter	2	140,2	128,8	179,3
Sum driftsinntekter		10 718,9	10 517,2	9 798,2
Driftskostnader				
Premieandeler		5 614,8	5 510,4	5 101,2
Spillprovisjoner		712,9	714,2	675,3
Lønns- og personalkostnader	3	242,7	244,0	210,7
Avskrivninger og reverserte nedskrivninger	6	105,4	156,4	172,7
Andre driftskostnader	4	1 044,7	911,7	888,7
Sum driftskostnader		7 720,4	7 536,7	7 048,6
Driftsresultat		2 998,5	2 980,5	2 749,6
Finansinntekter	5	235,0	180,5	128,8
Finanskostnader	5	58,1	61,4	40,4
Årsresultat		3 175,4	3 099,6	2 838,0
Disponering av årsresultatet:				
Resultat Helse og Rehabilitering		240,4	218,6	198,4
Tiltak mot spillavhengighet		12,0	12,0	12,0
Overskuddsformålene		3 425,0	2 650,0	2 500,0
Overført investeringsfond		-502,0	219,0	127,6
Sum disponert		3 175,4	3 099,6	2 838,0

NORSK TIPPING
ÅRS- OG SAMFUNNSRAPPORT | 19

RESULTATREGNSKAP 2008

BALANSE
Eiendeler

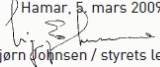
Beløp i mill. kr	Note	2008	2007	2006
Eiendeler				
Anleggsmidler				
Varige driftsmidler				
Tomter, bygninger og annen fast eiendom	6	67,0	56,3	61,0
Kjøretøyer, maskiner, inventar og utstyr	6	247,0	262,9	353,4
Sum varige driftsmidler		314,0	319,2	414,4
Finansielle anleggsmidler				
Investering i datterselskaper	7	6,2	2,9	2,9
Investering i tilknyttede selskaper	7	23,3	20,7	20,4
Investeringer i andre selskaper		0,2	0,2	0,2
Lån til tilknyttede selskaper	8	6,9	15,5	30,4
Andre langsiktige fordringer	9	24,6	16,5	15,8
Sum finansielle anleggsmidler		61,2	55,8	69,6
Sum anleggsmidler		375,2	375,0	484,0
Omløpsmidler				
Varer	10	2,3	2,2	3,2
Fordringer				
Kommisjonærfordringer	11	7,7	147,5	33,1
Andre fordringer	12	58,2	42,0	37,7
Sum fordringer		65,9	189,5	70,8
Bankinnskudd, kontanter og lignende		4 728,4	4 559,9	3 966,0
Sum omløpsmidler		4 796,6	4 751,7	4 039,9
SUM EIENDELER		5 171,7	5 126,7	4 523,9

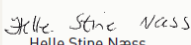
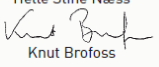
Beløp i mill. kr	Note	2008	2007	2006
Egenkapital og gjeld				
Egenkapital				
Aksjekapital	13	0,2	0,2	0,2
Investeringsfond	14	854,1	1 650,8	1 373,3
Sum egenkapital		854,3	1 651,0	1 373,5
Gjeld				
Avsetning for forpliktelse				
Pensjonsforpliktelse	18	61,1	48,0	9,8
Sum avsetning for forpliktelse		61,1	48,0	9,8
Annen langsiktig gjeld				
Fond - spill	15	334,7	298,1	266,5
Sum annen langsiktig gjeld		334,7	298,1	266,5
Sum langsiktig gjeld		395,9	346,1	276,3
Kortsiktig gjeld				
Leverandørgjeld		78,8	77,4	74,9
Premieforpliktelse		50,6	77,9	50,0
Forskuddsbetalt innsatsbeløp		153,7	162,8	145,5
Skyldige offentlige avgifter		27,2	25,6	17,8
Annen kortsiktig gjeld	16	160,9	114,3	63,6
Restoverskudd til utbetaling	17	3 450,5	2 671,6	2 522,4
Sum kortsiktig gjeld		3 921,6	3 129,6	2 874,1
Sum gjeld		4 317,5	3 475,7	3 150,4
SUM EGENKAPITAL OG GJELD		5 171,7	5 126,6	4 523,9

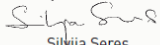
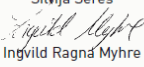
BALANSE

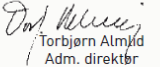
Egenkapital og gjeld

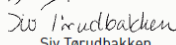
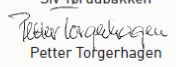
Styret i Norsk Tipping AS
Hamar, 5. mars 2009


Sigbjørn Johnsen / styrets leder

 Helle Stine Næss
 Knut Brofoss

 Silviya Seres
 Ingvild Ragna Myhre

 Torbjørn Almqvist
Adm. direktør

 Siv Torudbakken
 Petter Torgerhagen

**KONTANTSTRØM-
OPPSTILLING**

Beløp i mill. kr	2008	2007	2006
Kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter			
Resultat	3 175,4	3 099,6	2 838,0
Gevinst ved salg av anleggsmidler	-0,9	-1,0	-0,5
Avskrivninger av investeringer	105,4	156,4	172,7
Endring i kommisjonærfordringer	139,8	-114,4	132,2
Endring i andre kortsiktige fordringer, omløpsmidler og varelager	-16,3	-3,4	27,7
Endring i leverandørgjeld	1,4	2,5	11,0
Endring i pensjonsforpliktelser	13,1	38,2	4,8
Endring i andre langsiktige fordringer	-5,4	13,8	40,5
Netto kontantstrøm fra operasjonelle aktiviteter	3 412,5	3 191,7	3 226,6
Kontantstrømmer fra investeringsaktiviteter			
Innbetalinger ved salg av varige driftsmidler	9,6	3,2	11,0
Utbetalinger ved kjøp av varige driftsmidler	-108,8	-63,4	-97,6
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter	-99,2	-60,2	-86,6
Kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter			
Nettoendring i langsiktig gjeld	36,6	31,6	1,7
Nettoendring i kortsiktig gjeld	11,8	103,7	-16,5
Nettoendring i investeringsfond	-796,7	277,5	166,5
Utbetalinger og avsetninger	-2 396,6	-2 950,4	-2 739,3
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter	-3 144,8	-2 537,6	-2 587,6
Netto endring i kontanter	168,5	593,9	552,4
Beholdning av kontanter ved periodens begynnelse	4 559,9	3 966,0	3 413,6
Beholdning av kontanter ved periodens slutt	4 728,4	4 559,9	3 966,0

Norsk Tipping AS bruker den indirekte modellen ved utarbeidelse av kontantstrømoppstillingen.

Utvalde notar:

Alle beløp i oppstillingene er i hele 1 000 kroner

REGNSKAPSPRINSIPPER

Generelt

Norsk Tipping AS er underlagt lov om pengespill m.v. av 28. august 1992 nr. 103 (pengespilloven). Loven bestemmer at et statlig aksjeselskap, hvor staten eier alle aksjene, skal være spillleselskap. Det er regjeringen som fastsetter vedtektene, oppnevner styret og gir instruks til styret. Styret skal påse at virksomheten drives i samsvar med selskapets formål og retningslinjer. Styret har ansvaret for en tilfredsstillende organisering og forvaltning av selskapet, og skal bl.a. påse at registrering og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll.

Etter eventuelle fondsavsetninger skal spilleoverskuddet fra Norsk Tippings overskudd for 2008 fordeles i år 2009 mellom idrettsformål, kulturformål samt samfunnsnyttige og humanitære organisasjoner som hadde inntekter fra gevinstautomater i 2001, utenom idrettsorganisasjoner. I tillegg kan Kultur- og kirkedepartementet avsette inntil 0,5 prosent av spilleoverskuddet til forskning, informasjon, forebygging og behandling av spilleavhengighet. Resultatet for Extra tilfaller stiftelsen Helse og Rehabilitering.

Årsregnskapet er avlagt i henhold til regnskapsloven av 1998 med de tilpasninger som er en følge av Norsk Tippings særskilte karakter i henhold til pengespilloven. Regnskapet er utarbeidet etter norske regnskapsstandarder og i henhold til god regnskapsskikk i Norge. Datterselskapene følger regnskapsloven uten tilpasninger som følge av særlov.

Datterselskapene er ikke konsolidert inn i morselskapet, da de anses å være uvesentlig i denne sammenheng.

Aksjeloven

Ifølge pengespilloven gjelder ikke aksjeloven for Norsk Tipping AS.

Periodiserings- og vurderingsprinsipper

Regnskapet bygger i samsvar med god regnskapsskikk på transaksjons-, opptjenings-, sammenstillings- og kongruensprinsippet. Ved usikkerhet anvendes beste estimat. Regnskapet følger kalenderår med unntak av spillrelaterte poster.

Spilleinntekter og tilsvarende spillrelaterte kostnader i 2008 omfatter 52 spilleomganger/uker og korresponderer således ikke fullt ut med kalenderåret. Innsatsene på flerukersspill er periodisert på hver av de gjeldende omgangene/ukene og provisjonen er tilsvarende avgrenset.

Utbytte mottatt fra datterselskap inntektsføres det året utbyttet blir vedtatt av generalforsamlingen i datterselskapet. Forsknings- og utviklingskostnader blir løpende kostnadsført.

Klassifisering av eiendeler og gjeld

Eiendeler bestemt til varig eie eller bruk er klassifisert som anleggsmidler. Andre eiendeler er klassifisert som omløpsmidler. Fordringer som skal tilbakebetales innen ett år er klassifisert som omløpsmidler. Tilsvarende regler er benyttet for klassifisering av langsiktig og kortsiktig gjeld.

Varige driftsmidler

Varige driftsmidler blir ført i balansen til anskaffelseskost, fratrukket akkumulerte av- og nedskrivninger. Avskrivningene er fordelt lineært over anleggsmidlenes forventede økonomiske levetid. Det foretas dekomponering av sammensatte driftsmidler når de ulike delene har ulik økonomisk levetid. Varige driftsmidler blir vurdert for å fastslå om det foreligger indikasjon på verdifall. Dersom den virkelige verdien er lavere enn bokført verdi, og dette skyldes årsaker som ikke antas å være forbigående, skrives driftsmidlet ned til virkelig verdi. Utgifter forbundet med normalt vedlikehold og reparasjoner blir fortløpende kostnadsført. Utgifter ved større utskiftninger og fornyelse som øker driftsmidlenes levetid vesentlig, aktiveres.

NOTER til regnskapet

Fordringer

Kundefordringer og andre fordringer er vurdert til pålydende etter fradrag av avsetninger til dekning av påregnelige tap. Konstaterte tap kostnadsføres fortløpende.

Varelager

Beholdninger av varer vurderes til det laveste av kostpris og antatt salgspris. Det er gjort fradrag for ukurans.

Valuta

Beholdninger, fordringer og gjeld i utenlandsk valuta vurderes etter kurser pr. 31.12. Valuta-gevinst- og tap føres under finansposter.

Pensjonsforpliktelser og pensjonskostnad

De ansatte er medlemmer av Statens Pensjonskasse, og selskapets andel av premien kostnadsføres hvert år under lønns- og personalkostnader.

Selskapet har pensjonsordninger som gir de ansatte rett til avtalte fremtidige pensjonsytelser, kalt ytelsesplaner. Pensjonsforpliktelser beregnes etter lineær opptjening på basis av forutsetninger om antall opptjeningsår, diskonteringsrente, fremtidig avkastning på pensjonsmidler, fremtidig regulering av lønn, pensjoner og ytelser fra folketrygden og aktuarmessige forutsetninger om dødelighet, frivillig avgang, osv. Pensjonsmidlene vurderes til virkelig verdi. Netto pensjonsforpliktelse består av brutto pensjonsforpliktelse fratrukket virkelig verdi av pensjonsmidler. Netto pensjonsforpliktelser på underfinansierte ordninger er balanseført som langsiktig rentefri gjeld, mens netto pensjonsmidler på overfinansierte ordninger er balanseført som langsiktig rentefri fordring dersom det er sannsynlig at overfinansieringen kan utnyttes.

Planendringer med tilbakevirkende kraft som er betinget av fremtidig opptjening, fordeles lineært over tiden frem til ytelsen er fullt ut opptjent. Endringer i forpliktelsen og pensjonsmidlene som skyldes endringer i og avvik mot beregningsforutsetningene (estimatendringer), fordeles over antatt gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid hvis avvikene overstiger 10 % av brutto pensjonsforpliktelse/pensjonsmidlene.

Netto pensjonskostnad, som er brutto pensjonskostnad fratrukket estimert avkastning på pensjonsmidlene, korrigert for fordelt virkning av endringer i estimater og pensjonsplaner, klassifiseres som ordinær driftskostnad, og er presentert sammen med lønn og andre ytelser.

Inngåtte avtaler om driftspensjon og øvrige pensjonsavtaler kostnadsføres i sin helhet under lønns- og personalkostnader i det året avtalen inngås.

Skatt

Norsk Tipping AS er unntatt beskatning.

Merverdiavgift

Det svares ikke mva av Norsk Tipping AS sin ordinære virksomhet. Kostnader og investeringer inneholder mva.

Norsk Tippings selskapskapital består av 3 aksjer, hver av dem pålydende kr 50 000. Staten v/Kultur- og kirkedepartementet eier 100 prosent av aksjene

NOTE 13 Aksjekapital

I henhold til pengespilloven er det opprettet et investeringsfond i den hensikt å bygge opp midler med tanke på ny infrastruktur samt andre framtidige behov vedrørende tyngre prosjekter og / eller investeringer.

NOTE 14 Investeringsfond

	2008	2007	2006
Investeringsfond pr 01.01	1 650 873	1 373 379	1 206 845
Tilført renter	55 266	58 525	38 926
Tilført fra årets overskudd	0	218 969	127 608
Tilført til årets overskuddsdisponering	-502 031	0	0
Utbetalt til samfunnsnyttige og humanitære organisasjoner som hadde automatinntekter	-350 000	0	0
Totalt per 31.12	854 108	1 650 873	1 373 379

I perioden 1.7.2007 til 31.12.2008 hadde de samfunnsnyttige og humanitære organisasjoner som hadde automatinntekter, verken inntekter fra automater eller fra Norsk Tipping AS. For å sikre organisasjonene inntekter i 2008 og opprettholde inntektsnivået til de eksisterende overskuddsmottakerne, bestemte Kultur- og kirkedepartementet (KKD) at det skulle utbetales 350 mill. kr ekstra fra Norsk Tippings investeringsfond i 2008. I tillegg til det ordinære spilleoverskuddet for 2008 har KKD også bestemt at det skal tilføres midler fra Norsk Tippings investeringsfond slik at samlet overskudd til fordeling via tippeskjelen blir 3 425 mill. kr. Dette medfører en tilføring fra investeringsfondet i 2008 på 502 mill. kr. (Kilde: St.prp nr.1 for 2008-2009).

NOTE 17 Restoverskudd til utbetaling

Fra 2009 skal spilleoverskuddet fra NT-spillene fordeles etter en ny tippeskjelen som Stortinget vedtok i 2003. Spilleoverskuddet for NT-spillene skal fordeles med 45,5 % til idrettsformål, 36,5 % til kulturformål og 18 % til samfunnsnyttige og humanitære organisasjoner som hadde inntekter fra gevinstautomater i 2001, utenom idrettsorganisasjoner.

I tillegg kan Kultur- og kirkedepartementet avsette inntil 0,5 % av spilleoverskuddet til forskning, informasjon, forebygging og behandling av spillavhengighet.

Overskuddet fra TV-spillet Extra går til Helse og Rehabilitering.

NORSK TIPPING
ÅRS- OG SAMFUNNSRAPPORT | 31

Samlet årsresultat 2008		3 175 434
Resultat Helse og Rehabilitering		240 465
Resultat NT-spillene		2 934 969
Tilført fra investeringsfond		502 031
Til disposisjon for utbetaling		3 437 000
Resultat Helse og Rehabilitering	240 465	
Utbetalt akonto 2008	227 000	13 465
Restoverskudd til utbetaling		3 450 465
Fordeles:		
Restoverskudd Helse og Rehabilitering		13 465
Tiltak mot spilleavhengighet		12 000
Rest Norsk Tipping som fordeles til overskuddsformål		3 425 000
Restoverskudd til utbetaling		3 450 465

REVISORS BERETNING

 Riksrevisjonen	Vår saksbehandler Kristin Sletten, 62 55 12 85
	Vår dato: 05.03.2009
Dato:	

Norsk Tipping AS
2325 Hamar

Revisjon av regnskapet til Norsk Tipping AS for 2008

Riksrevisjonen har revisjonsansvaret for Norsk Tipping, jf. lov om pengespill § 7. Ved avslutningen av den årlige revisjonen utsteder Riksrevisjonen et avsluttende revisjonsbrev (beretning) som representerer konklusjonene fra revisjonsarbeidet. Revisjonsbrevet blir først offentlig når Riksrevisjonen har rapportert om resultatene av revisjonen til Stortinget, jf. lov om Riksrevisjonen § 18.

Regnskapet til Norsk Tipping AS er revulert, og styret er orientert om resultatene av revisjonen.

Eter fullmakt


 Aina Helena Nergård
 avdelingsdirektør


 Kristin Sletten
 underdirektør

Kopi: Kultur- og kirkedepartementet
Styret i Norsk Tipping AS v/styreleder Sighjørn Johnsen

Postadresse	Kontoradresse	Telefon	Telefaks	E-post/Internett	Bankkonto	D/G nr.
Postboks 8139 Dep	Poststedet 42	+47 22 24 19 00	+47 22 24 10 01	riksrevisjonen@riksrevisjonen.no	7894 85 65774	914768841
0652 Oslo	0167 Oslo			www.riksrevisjonen.no		

SPILLEINNTEKTER 1948 – 2008

Nominelle beløp i millioner kroner

År	Totale spillinntekter	Lotto	Viking Lotto	Joker	Keno	Tipping	Oddsens	Flax	Extra	Multix	Andre spill
1948	18,2					18,2					
1949	37,4					37,4					
1950-1959	802,4					802,4					
1960-1969	1 589,0					1 589,0					
1970-1979	5 496,4					5 496,4					
1980-1989	20 804,0	4 928,6				15 563,9					311,4
1990	3 870,9	1 879,4				1 676,3					315,2
1991	4 254,1	2 482,1				1 484,5					287,5
1992	4 470,8	2 857,9				1 348,1					264,8
1993	4 659,6	2 755,6	382,5			1 253,7					267,8
1994	4 940,7	2 776,1	674,6			1 028,4	341,1				120,5
1995	5 871,8	2 996,6	805,9			935,8	530,2	603,3			
1996	6 243,4	3 111,5	910,1			879,4	567,4	635,0	140,0		
1997	6 715,0	3 116,7	836,5			916,8	598,2	620,9	600,4		25,5
1998	7 619,5	3 393,3	1 060,0			951,6	777,4	654,3	780,0		2,9
1999	8 042,3	3 469,8	1 116,2			944,9	989,0	786,1	736,3		
2000	8 277,2	3 495,2	1 276,6	130,0		915,9	996,1	748,5	714,9		
2001	8 606,6	3 517,2	1 309,5	273,1		938,8	1 137,6	684,3	746,1		
2002	9 734,3	3 610,2	1 338,9	471,8		873,7	1 846,7	798,6	794,4		
2003	9 743,3	3 537,1	1 369,8	679,4		825,6	1 613,5	895,5	822,4		
2004	9 617,0	3 464,7	1 475,7	739,4		800,7	1 295,9	1 023,3	812,3		5,0
2005	9 203,2	3 310,6	1 446,9	757,5		727,0	1 307,9	882,7	770,6		
2006	9 618,9	3 727,7	1 441,4	769,2		702,5	1 444,4	761,0	772,7		
2007	10 388,4	3 871,5	1 560,0	803,5	86,5	740,5	1 585,3	866,9	874,2		
2008	10 578,7	3 596,8	1 502,0	739,5	429,3	725,2	1 690,2	917,5	966,7	11,5	
Totalt	171 203,0	65 898,6	18 506,6	5 363,4	515,8	42 176,7	16 720,9	10 877,9	9 531,0	11,5	1 600,6
Andre spill: Måltips 1989 – 1994 Pengelotteriet 1997 og 1998 Automater / VLT (pilotprosjekt ukene 35 – 49 i 2004)											
Prisjustert til 2008-verdi i NOK milliarder											
	256,49	80,78	21,10	5,72	0,52	104,41	18,71	12,33	10,64	0,01	2,28
Prisjustert til 2008-verdi i EURO milliarder											
	31,21	9,83	2,57	0,70	0,06	12,70	2,28	1,50	1,29	0,00	0,28
Prisjustert til 2008-verdi i USD milliarder											
	45,51	14,33	3,74	1,02	0,09	18,52	3,32	2,19	1,89	0,00	0,41
Omgregningskurs = Norges Banks årssnitt for 2008											
EURO 1,00 = NOK 8,2194											
USD 1,00 = NOK 5,6361											

OVERSKUDDSFORDELINGEN 1948 – 2008

Nominelle beløp i millioner kroner

År	Samlet overskudd	Idrett	Forskning	Kultur	Helse og Rehabilitering	Statskassen	Andre formål ¹⁾
1948	5,0	3,0	2,0				
1949	10,0	4,0	6,0				
1950-1959	266,5	73,3	193,2				
1960-1969	543,6	158,3	385,3				
1970-1979	1 847,1	842,2	1 004,9				
1980-1989	7 886,7	3 431,5	2 629,2				
1990	1 409,9	475,9	229,1	472,3		232,6	
1991	1 590,8	427,4	205,8	641,6		316,0	
1992	1 590,0	530,0	530,0	530,0			
1993	1 650,0	550,0	550,0	550,0			
1994	1 704,0	568,0	568,0	568,0			
1995	1 988,6	594,0	594,0	594,0		206,6	
1996	2 147,0	631,0	631,0	631,0	36,5	217,5	
1997	2 270,9	622,6	622,6	622,6	181,7	221,4	
1998	2 433,4	667,0	667,0	667,0	207,3	225,1	
1999	2 627,9	812,0	812,0	812,0	191,9		
2000	2 654,5	824,0	824,0	824,0	182,5		
2001	2 757,7	858,3	858,3	858,3	182,8		
2002	2 902,6	1 050,0	600,0	1 050,0	202,6		
2003	2 903,0	1 200,0	300,0	1 200,0	203,0		
2004	2 611,1	1 200,0		1 200,0	199,1	12,0	
2005	2 606,7	1 200,0		1 200,0	194,7	12,0	
2006	2 710,4	1 250,0		1 250,0	198,4	12,0	
2007	2 880,6	1 250,0		1 250,0	218,6	12,0	150,0
2008	3 677,4	1 558,4		1 250,1	240,4	12,0	616,5
Totalt	55 675,4	20 780,9	12 212,4	17 394,3	2 439,5	2 081,8	766,5
Prisjustert til 2008-verdi i NOK milliarder	84,96	31,72	25,92	20,88	2,73	2,94	0,77
Prisjustert til 2008-verdi i EURO milliarder	10,34	3,86	3,15	2,54	0,33	0,36	0,09
Prisjustert til 2008-verdi i USD milliarder	15,07	5,63	4,60	3,70	0,48	0,52	0,14

Omregningskurser = Norges Banks årssnitt for 2008

EURO 1,00 = NOK 8,2194

USD 1,00 = NOK 5,6361

¹⁾ For 2007: Organisasjoner som mottok midler fra automatvirksomhet i 2001.

For 2008: Organisasjoner som mottok midler fra automatvirksomhet i 2001, utenom idrettsorganisasjoner.

VERDISKAPINGSREGNSKAP 2008

	Mill. kr.	
Spilleinntekter		10 578,7
- Premier til spillere	5 614,8	
- Forbruk av varer og tjenester	728,6	
- Øvrige kostnader	211,3	
- Utviklingskostnader	117,5	
+ Øvrige inntekter	140,2	6 531,9
Brutto verdiskaping		4 046,8
- Avskrivninger	105,4	
+ Netto finansielle poster	176,9	71,6
Netto verdiskaping		4 118,4
VERDISKAPINGEN FORDELES SLIK:		
	Mill. kr.	Prosent
Stat og kommune:		
Skattetrekk (ansatte), arb.giveravgift og arb.givers del av pensjonskasse	111,0	2,7 %
Ansatte:		
Lønninger og pensjoner (ekskl skattetrekk)	114,4	2,8 %
Forhandlerne:		
Provisjon v/spill, spillerkort og premieutbetalinger	717,6	17,4 %
Tilført fra bedriften:		
Investeringsfond	-502,0	-12,2 %
Overskudd til:		
Helse og Rehabilitering	240,4	
Tiltak mot spilleavhengighet	12,0	
Andre overskuddsformål	616,5	
Kultur	1 250,1	
Idrett	1 558,4	3 677,4 89,3 %
Netto verdiskaping	4 118,4	100,0 %

Litteraturliste

Arbnor, I. & Bjerke, B. (1994) *Företagsekonomisk metodlära*. 2. Uppl. Lund, Studentlitteratur.

Halvorsen, K. (2008) *Å forske på samfunnet: en innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 5. utg. Oslo, Cappelen akademiske forlag.

Johnsen, A. & Kvaal, E. (1999) *Regnskapsloven: kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m. v.* Oslo, Cappelen akademiske forlag.

Monsen, N. (2008a) *Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner*. Norges Handelshøyskole: Kompendium.

Monsen, N. (2008b) *Ulike bokføringsmetoder*. 5. utg. Norges Handelshøyskole: Kompendium.

Monsen, N. (2009) *Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge*. Norges Handelshøyskole: Kompendium.

Tellefsen, J. T. & Langli, J. C. (1999) *Årsregnskapet*. 6. utg. Oslo, Universitetsforlaget.

Yin, R. K. (2009) *Case study research: design and methods*. 4th ed. Los Angeles, Sage.

Andre referansar:

Andersen, A. (2008) Tippemonopolet gir oss økte forskjeller. Kommentar. *E24*, 31. mai 2008 [Internett] Tilgjengeleg frå: <http://e24.no/kommentar/spaltister/andersen_a/article2455498.ece> [Nedlasta 14. oktober 2009].

Jensen, K. F. (2008) *Stiftelsesregnskap*. Masterutgreiing, Norges Handelshøyskole.

Jensen, B. & Monsen, N. (2009) *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ*. Høgskolen i Hedmark, Rapport nr. 7 – 2009. Tilgjengeleg frå: <http://fulltekst.bibsys.no/hihm/rapport/2009/07/rapp07_2009.pdf> [Nedlasta 1. oktober 2009].

Lotteri – og stiftelsestilsynet sine nettsider: <<http://www.lottstift.no/>>.

Monsen, N. & Høgheim, S. (1993) *Årsrapportering i norske storbykommuner med hovudvekt på Bergen kommune*. Bergen, Stiftelsen for samfunns – og næringslivsforskning.

NRS F *Kontantstrømoppstilling* (2008). Foreløpig norsk regnskapsstandard. Tilgjengeleg frå: <<http://www.regnskapsstiftelsen.no/arch/img/9431379.pdf>>.

Norsk Tipping sine nettsider: <<https://www.norsk-tipping.no/>>.

Norsk Tipping. (2008) *Års – og samfunnsrapport 2008*. Tilgjengeleg frå: <<https://www.norsk-tipping.no/page?id=207>>.

Pengespilloven – spill. (1992) *Lov om pengespill m. v. av 28. august 1992 nr. 103*. Tilgjengeleg frå: <<http://www.lovdatab.no/all/hl-19920828-103.html>>.

Regnskapsloven – rskl. (1998) *Lov om årsregnskap m. v. av 17. juli 1998 nr. 56*. Tilgjengeleg frå: <<http://www.lovdatab.no/all/nl-19980717-056.html>>.

Riksrevisjonen sine nettsider: <<http://www.riksrevisjonen.no/Sider/hovedside.aspx>>.

Riksrevisjonen. (2009) *Riksrevisjonens utvidede revisjon av Norsk Tipping AS*. Dokument nr. 3:14 (2008–2009) Riksrevisjonsrapport. Oslo, Riksrevisjonen. Tilgjengeleg frå: <[http://www.riksrevisjonen.no/Rapporter/Sider/Dokumentbase Dok 3 14 2008 2009.aspx](http://www.riksrevisjonen.no/Rapporter/Sider/Dokumentbase_Dok_3_14_2008_2009.aspx)> [Nedlasta, 7. september 2009].

Skaset, H. B. (8. oktober 2009) *Idrett over på statsbudsjettet* [Internett]. Tilgjengeleg på: <<http://www.sportsanalyse.no/wip4/idrett-paa-statsbudsjettet/d.epl?id=442645>> [Nedlasta 14. oktober 2009].

Solbakken, K. B. (2007) *Rekneskap i hjelpeorganisasjoner*. Masterutgreiing, Norges Handelshøyskole.