



Kommunal regnskapsrapportering

*En empirisk studie av Bergen kommunes økonomiske
oversikter og en alternativ oppstilling*

Monica Tøsdal

Kristian Svardal Vikne

Veileder: Norvald N. Monsen

Selvstendig arbeid, Masterstudiet i økonomi og administrasjon,
Økonomisk styring

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Forord

Denne masterutredningen er skrevet som en avslutning på vårt toårige mastergradsstudium i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole. Utredningen utgjør 30 studiepoeng.

Disse to årene ved Norges Handelshøyskole har gått utrolig fort. Spennende kurs og flinke forelesere har gjort det til to svært interessante og lærerike år. I løpet av disse to årene har vi særlig fått tilegnet oss kunnskap innenfor fagområdene regnskap og økonomisk styring gjennom hovedprofilen vår økonomisk styring. Inspirasjonen til å skrive denne utredningen om kommuneregnskapets regnskapsoppstillinger fikk vi gjennom kurset BUS 435 – Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner.

Arbeidet med utredningen har vært interessant og lærerikt, og ikke minst tidkrevende. Det å rekonstruere bokføringen til en av Norges største kommuner for tre år tok lang tid. I arbeidet med utredningen har vi vært i kontakt med både fagfolk og politikere i Bergen kommune. Vi har satt stor pris på imøtekommenheten som har blitt vist.

Vi ønsker også å takke Kommunalbanken for studentstipendet vi har mottatt for denne utredningen. Vi synes det er positivt at Kommunalbanken ønsker å motivere studenter til å skrive om problemstillinger innenfor kommunal sektor.

Den aller største takken vil vi gi til vår veileder, Norvald N. Monsen, som gjennom hele arbeidet med utredningen har vært tilgjengelig, og kommet med gode råd og oppmuntrende ord. Tusen takk!

Bergen, juni 2015

Monica Tøsdal

Kristian Svardal Vikne

Sammendrag

En kommune har som målsetning å skape mest mulig velferd til sine innbyggere innenfor gitte økonomiske rammer. En kommune mottar i hovedsak sine inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner i form av overføringer fra staten og skatteinnbetalinger. Disse inntektene blir deretter fordelt ut på kommunens tjenesteområder ved hjelp av politisk vedtatte budsjetter. Kommunens utgifter påløper på samme måte som inntektene, i hovedsak gjennom enveis pengetransaksjoner.

Som en følge av at kommunen ikke har noen direkte årsakssammenheng mellom sine inntekter og utgifter er det viktig at det holdes kontroll med inntektene og utgiftene. Det er også viktig at det holdes kontroll med at kommunens midler forvaltes i tråd med det politisk vedtatte budsjettet. I dette arbeidet er kommunes regnskap svært viktig. En av de viktigste brukerne av kommuneregnskapet er kommunens politikere.

I denne utredningen har vi ønsket å undersøke om informasjonen som gis i kommuneregnskapets regnskapsoppstillinger er tilpasset nettopp politikerne som brukere. Videre har vi ønsket å undersøke om regnskapsoppstillingene kan bidra til kontroll av forvaltningen av kommunens midler. For å undersøke dette har vi gjennomført en casestudie av Bergen kommune. Vi har studert to av regnskapsoppstillingene Bergen kommune er pliktig til å utarbeide i forbindelse med årsregnskapet; «Økonomisk oversikt driftsregnskap» og «Økonomisk oversikt investeringsregnskap». I tillegg har vi på bakgrunn av Bergensprosjektet utarbeidet en ny alternativ regnskapsoppstilling for Bergen kommune; «Oversikt over inntekter og utgifter».

«Oversikt over inntekter og utgifter» er en rendyrket pengerapport, som blant annet rapporterer endring i kommunens arbeidskapital og endring i likvide midler. Vi har ønsket å undersøke om denne kan være hensiktsmessig å bruke for Bergen kommune.

Innholdsfortegnelse

Innhold

INNHOLDSFORTEGNELSE	1
FIGURLISTE.....	5
TABELLISTE	5
1. INNLEDNING	6
1.1 PROBLEMSTILLING	7
1.2 FORMÅL	7
1.3 DISPOSISJON.....	7
2. METODE	9
2.1 METODEPERSPEKTIV	9
2.1.1 <i>Analyseperspektivet</i>	9
2.1.2 <i>Systemperspektivet</i>	9
2.1.3 <i>Aktørperspektivet</i>	10
2.2 CASESTUDIE.....	10
2.3 SPØRREUNDERSØKELSEN	11
2.3.1 <i>Utforming</i>	11
2.3.2 <i>Fremgangsmåte</i>	12
2.3.3 <i>Vurdering av metode</i>	13
2.3.4 <i>Endring av «Oversikt over inntekter og utgifter»</i>	13
2.4 NY VINKLING	14
2.5 DATAMATERIALE OG KILDEBRUK	14
2.6 REKONSTRUKSJONEN AV BERGEN KOMMUNES ÅRSREGNSKAP.....	15
3. REFERANSERAMME.....	17
3.1 ULIKE TYPER ORGANISASJONER.....	17
3.1.1 <i>Markedskoblede organisasjoner</i>	18
3.1.2 <i>Budsjettkoblede organisasjoner</i>	19
3.2 INNTEKTER OG UTGIFTER	20
3.2.1 <i>Pengeperiodisering</i>	21
3.2.2 <i>Lønnsomhetsperiodisering</i>	21
3.3 LØNNSOMHETSREGNSKAP OG PENEREGNSKAP.....	22

3.4	BOKFØRINGSMETODER.....	23
3.4.1	<i>Kjøpmannens bokføring</i>	23
3.5	FORMÅLET MED REGNSKAP	25
3.6	REGNSKAPETS KVALITETSKRAV.....	26
3.6.1	<i>Relevans</i>	26
3.6.2	<i>Pålitelighet</i>	26
3.6.3	<i>Forståelighet</i>	26
3.6.4	<i>Sammenlignbarhet</i>	27
3.7	BRUKERNE AV REGNSKAPET	27
3.8	PRINSIPAL-AGENT TEORI.....	29
3.8.1	<i>Prinsipal-agent-forhold</i>	29
3.8.2	<i>Agentproblemer</i>	29
3.8.3	<i>Redusere prinsipal-agent-problemer</i>	31
4.	KOMMUNEREGNSKAPET.....	32
4.1	GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPP FOR KOMMUNENE	32
4.1.1	<i>Arbeidskapitalprinsippet</i>	33
4.1.2	<i>Bruttoprinsippet</i>	33
4.1.3	<i>Anordningsprinsippet</i>	33
4.1.4	<i>Beste estimat</i>	34
4.1.5	<i>Forsiktighetsprinsippet</i>	34
4.1.6	<i>Formuesbevaringsprinsippet</i>	34
4.2	KOMMUNAL REGNSKAPSRAPPORTERING	35
4.2.1	<i>Årsregnskap</i>	35
4.2.2	<i>Årsberetning</i>	36
5.	BERGENSPROSJEKTET	37
5.1	BERGEN KOMMUNES REGNSKAPSAVLEGGELSE PÅ 1980-TALLET.....	37
5.2	FORSKNINGSPROSESSEN I BERGENSPROSJEKTET	38
5.3	BERGENSMODELLEN	38
5.4	REAKSJONER PÅ DEN NYE ÅRSRAPPORTEN	40
5.5	EKSTERNE VIRKNINGER.....	40

5.6	OPPSUMMERING AV BERGENSPROSJEKTET	40
6.	EMPIRI	41
6.1	BERGEN KOMMUNE.....	41
6.1.1	<i>Bergen kommunes styringssystem</i>	41
6.2	BERGEN KOMMUNES RAPPORTERING	43
6.2.1	<i>Årsmeldingen</i>	43
6.3	OVERSIKT OVER INNTEKTER OG UTGIFTER	49
6.3.1	<i>Hovedtabellen</i>	50
6.3.2	<i>Endring i likvide midler</i>	52
6.3.3	<i>Kommunalt regnskapsresultat</i>	53
6.4	RESULTAT AV INTERVJUENE	54
6.4.1	<i>Resultater fra de skriftlige intervjuene</i>	54
6.4.2	<i>Resultat fra personlig møte</i>	56
7.	ANALYSE	59
7.1	UTARBEIDELSE AV REGNSKAP I OFFENTLIG SEKTOR	59
7.2	EN KOMMENTAR TIL DE GRUNNLEGGENDE REGNSKAPSPRINSIPPENE	60
7.2.1	<i>Arbeidskapitalprinsippet</i>	60
7.2.2	<i>Bruttoprinsippet</i>	60
7.2.3	<i>Anordningsprinsippet</i>	60
7.2.4	<i>Beste estimat</i>	61
7.2.5	<i>Forsiktighetsprinsippet</i>	62
7.3	PRINSIPAL-AGENT-RELASJONER I BERGEN KOMMUNE	62
7.3.1	<i>Kommunepolitikerne er de viktigste brukerne av regnskapet</i>	63
7.3.2	<i>Ansvarsfunksjon</i>	64
7.4	BEHOV FOR KONTROLL	65
7.5	ØKONOMISK OVERSIKT DRIFTSREGNSKAP OG ØKONOMISK OVERSIKT INVESTERINGSREGNSKAP	67
7.5.1	<i>Blanding av prinsipper</i>	67
7.5.2	<i>Begrepsbruk</i>	69
7.5.3	<i>Tilpasset statens informasjonsbehov</i>	70
7.5.4	<i>Resultatbegrepene</i>	71

7.5.5	<i>Oppsummering økonomiske oversikter drifts- og investeringsregnskap</i>	73
7.6	«OVERSIKT OVER INNTEKTER OG UTGIFTER»	73
7.6.1	<i>Hovedtabellen</i>	73
7.6.2	<i>Endring i likvide midler</i>	75
7.6.3	<i>Kommunalt regnskapsresultat</i>	76
7.6.4	<i>Noter</i>	76
7.6.5	<i>Begrepsbruk</i>	77
7.6.6	<i>Oppsett</i>	77
7.6.7	<i>Høy regnskapsfaglig kvalitet</i>	78
7.6.8	<i>Rekonstruksjonen av bokføringen tok lang tid</i>	79
7.6.9	<i>Lav svarprosent på intervjuene</i>	80
7.6.10	<i>Oppsummering «Oversikt over inntekter og utgifter»</i>	81
7.7	ANALYSE AV REGNSKAPETS KVALITETSKRAV	82
7.7.1	<i>Relevant informasjon</i>	82
7.7.2	<i>Pålitelig informasjon</i>	85
7.7.3	<i>Forståelig informasjon</i>	85
7.7.4	<i>Sammenlignbar informasjon</i>	87
7.7.5	<i>Oppsummering regnskapets kvalitetskrav</i>	88
8.	HVORFOR FORSVANT FINANSIERINGSANALYSEN FRA BERGEN KOMMUNES RAPPORTERING	90
9.	KONKLUSJON	92
9.1	KONKLUSJON	92
9.2	FORSLAG TIL VIDERE PRAKSIS	93
9.3	FORSLAG TIL VIDERE STUDIER.....	95
	LITTERATURLISTE	96
	VEDLEGG 1	98
	OVERSIKT OVER INNTEKTER OG UTGIFTER	98
	VEDLEGG 2	102
	SPØRSMÅLENE I SPØRREUNDERSØKELSEN	102
	VEDLEGG 3	103
	REKONSTRUKSJON AV BOKFØRINGEN FOR 2013	103
	VEDLEGG 4	109

REKONSTRUKSJON AV BOKFØRINGEN FOR 2012	109
VEDLEGG 5	114
REKONSTRUKSJON AV BOKFØRINGEN FOR 2011	114

Figurliste

Figur 3.1: The Capital Circulation Model of the Firm	18
Figur 3.2: The economic Process Model of Government	19
Figur 3.3: Begrepene inntekt og utgift	20
Figur 3.4: Pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap	23
Figur 3.5: Forbindelse mellom handling, regnskap og beslutning	25
Figur 3.6: : De viktigste dimensjonene i prinsipal-agent-teorien	29
Figur 6.1: Slik er kommunen organisert	41

Tabelliste

Tabell 6.1: Økonomisk oversikt driftsregnskap	45
Tabell 6.2: Økonomisk oversikt investeringsregnskap	46
Tabell 6.3: Oversikt over inntekter og utgifter	49

1. Innledning

En kommune har som mål å skape mest mulig velferd for sine innbyggere innenfor gitte økonomiske rammer. To sentrale verktøy i dette arbeidet er kommunens budsjett og regnskap. Budsjettet er bestemt av politikerne i kommunen og viser hvordan kommunens midler skal anvendes. Regnskapet skal kontrollere om midlene er brukt i henhold til det vedtatte budsjettet, samt gi relevant informasjon til beslutningsprosesser.

Offentlig økonomistyring har de siste årene blitt påvirket av privat sektor. Særlig internasjonalt har regnskapspraksisen i offentlig sektor tilnærmet seg private regnskapsregler. Også i Norge ser vi tendenser til dette. Dette mener vi er en uheldig utvikling, da målsetningene i offentlig- og privat sektor er ulike. Som nevnt over, er det i offentlig virksomhet mål om å skape høyest mulig velferd innenfor gitte rammer, mens det i privat sektor gjerne er mål om å oppnå høyest mulig lønnsomhet.

Grunnet ulike målsetninger, vil sektorene ha bruk for ulik regnskapsinformasjon. Kommuner utarbeider finansielt orienterte regnskaper hvor det fokuseres på pengevirkninger, mens det i privat sektor utarbeides lønnsomhetsregnskaper hvor det fokuseres på lønnsomhetsvirkninger. Som en følge av påvirkningen fra privat regnskap, inneholder kommuneregnskapet enkelte lønnsomhetselementer. Sammen med komplisert begrepsbruk, kan dette føre til at de kommunale regnskapsoppstillingene blir kompliserte og vanskelige å forstå. Det er viktig å tenke på hvem brukerne av regnskapet er. I første omgang er dette kommunens politikere og administrasjon, men også innbyggere og staten er aktuelle brukere.

Denne utredningen er inspirert av Bergensprosjektet som ble gjennomført på slutten av 1980-tallet. Bergensprosjektet bestod av en forskergruppe som samarbeidet med aktører i Bergen kommune for å utarbeide en ny årsrapport for kommunen. Det offisielle årsregnskapet var den gang svært komplisert og det viste seg at mange av politikerne og administrasjonen ikke benyttet seg av dette. Gjennom Bergensprosjektet ble det utarbeidet en årsrapport som ble godt mottatt. Årsrapporten har imidlertid endret seg siden den gang, og vi er usikker på om regnskapsoppstillingene slik de er i dag, er optimale til sitt bruk.

1.1 Problemstilling

Gjennom en casestudie av Bergen kommune ønsker vi å undersøke om regnskapsoppstillingene i dagens årsmelding gir tilstrekkelig og forståelig informasjon til politikernes kontroll- og beslutningsprosesser. Vi vil også presentere en alternativ regnskapsoppstilling som kan brukes i kommunens regnskapsrapportering.

For at arbeidet skulle la seg gjennomføre på den tiden vi har hatt til rådighet for denne masterutredningen har vi vært nødt til å begrense omfanget av arbeidet. Dette har vi gjort ved å konsentrere oss om to av Bergen kommunes regnskapsoppstillinger, nemlig «Økonomisk oversikt driftsregnskap» og «Økonomisk oversikt investeringsregnskap».

I utredningen har vi derfor ønsket å undersøke følgende:

- *Er dagens økonomiske oversikter egnet som kontroll- og beslutningsverktøy for politikerne i Bergen kommune?*
- *Kan politikerne ha nytte av den alternative oppstillingen, enten som et alternativ eller som et supplement, til Bergen kommunes økonomiske oversikter?*

1.2 Formål

Formålet med denne utredningen er å undersøke hvordan dagens økonomiske oversikter oppfattes og brukes av politikerne i Bergen kommune. Med den hensikt å tilfredsstille politikernes informasjonsbehov ønsker vi også å utarbeide en alternativ regnskapsoppstilling til dagens økonomiske oversikter. På denne måten håper vi å kunne bidra til bedre kontroll og beslutninger i Bergen kommune.

1.3 Disposisjon

I kapittel 2 presenteres utredningens metodiske tilnærming. Videre presenteres det i kapittel 3 relevante teorier og begreper som vil brukes i oppgavens analysedel. I kapittel 4 presenteres kommuneregnskapets rammeverk, før kapittel 5 gir en oppsummering av Bergensprosjektet. I kapittel 6 presenteres oppgavens empiri. I kapittel 7 anvendes teorien og begrepene fra kapittel 3 samt kommuneregnskapets rammeverk på resultatoppstillingene. I kapittel 8 spør vi hvorfor finansieringsanalysen forsvant ut av Bergen kommunes

rapportering. I kapittel 9 avsluttes utredningen med en konklusjon, samt forslag til videre praksis og forslag til videre studier.

2. Metode

2.1 Metodeperspektiv

Uavhengig av hvilken type studie som utføres, vil arbeidet bli påvirket av hvilket metodeperspektiv som brukes. I følge Arbnor og Bjerke (1977, referert til i Monsen, 1987, s.19) finnes det tre metodeperspektiv:

- Analyseperspektivet
- Systemperspektivet
- Aktørperspektivet

Vi har benyttet oss av disse tre perspektivene i utredningen.

2.1.1 Analyseperspektivet

Det analytiske perspektivet kjennetegnes av at virkelighetene består av flere komponenter som blir analysert hver for seg, for så å bli satt sammen til en helhet som tilsvarer summen av de ulike komponentene (Monsen, 1987, s.19). Ulike individer vil oppfatte komponentene på samme måte, og det kan derfor sies at virkeligheten blir oppfattet objektivt. Analyseperspektivet ligger til grunn for rekonstruksjonen av Bergen kommunes bokføring, som var nødvendig å gjennomføre for å kunne utarbeide «Oversikt over inntekter og utgifter». I dette arbeidet tok vi utgangspunkt i Bergen kommunes årsregnskap slik det fremkommer i kommunens årsmeldinger fra 2011, 2012 og 2013. Bokføringen ble rekonstruert på T-kontoer ved hjelp av kommuneregnskapets regnskapsregler.

Det blir gitt en mer detaljert beskrivelse av rekonstruksjonene i kapittel 2.6.

2.1.2 Systemperspektivet

Systemperspektivet tar i likhet med analyseperspektivet, utgangspunkt i at virkelighetene består av flere komponenter. I analyseperspektivet er helheten lik summen av alle komponentene. I systemperspektivet derimot, avgjøres helheten av komponentenes egenskaper (Monsen, 1987, s. 20). Det tas altså hensyn til positive og negative synergieffekter de ulike komponentene får når de er sammen.

Systemperspektivet ligger til grunn for sammenligningen av ulike regnskapstyper og deres egenskaper. I arbeidet med utarbeidelsen av den nye regnskapsoppstillingen har vi sammenlignet ulike regnskapstyper. Den nye regnskapsoppstillingen er påvirket av både dagens kommuneregnskap og et rendyrket pengeregnskap.

2.1.3 Aktørperspektivet

Aktørperspektivet tar utgangspunkt i at ulike individer oppfatter de ulike komponentene på ulike måter. Aktørperspektivet fokuserer på individers handling istedenfor helheten, og individet vil være påvirket av miljøet rundt individene (Monsen, 1987, s.21).

Aktørperspektivet kommer til uttrykk i utredningen på flere måter. For det første kommer det til uttrykk gjennom spørreundersøkelsen gjennomført blant bystyrepolitikere i Bergen kommune. For det andre kommer aktørperspektivet til uttrykk i utredningen gjennom at vi må ta hensyn til at ulike brukere av regnskapet vil være interessert i ulik regnskapsinformasjon.

2.2 Casestudie

Med utgangspunkt i vårt ønske om å gjøre Bergen kommunes regnskapsoppstillinger mer informative og dermed bedre egnet som styringsverktøy i kommunen, har vi valgt å gjennomføre en casestudie av Bergen kommune. En casestudie er ifølge Grønmo (2010, s. 90) en spesiell type studie hvor det bare studeres én analyseenhet. Analyseenheten vi har valgt ut er Bergen kommune.

Det er flere grunner til at vi har valgt å gjennomføre utredningen som en casestudie. For det første er casestudier godt egnet til å undersøke og fremskaffe informasjon om én enkelt enhet. For det andre vil det å arbeide ut i fra regnskapet til én enkelt kommune gjøre det lettere å følge gangen i utredningen. Arbeidet med å rekonstruere en kommunes regnskap er dessuten svært tidskrevende. Det å skulle rekonstruere regnskapet til flere kommuner ville tatt mer tid enn det ville vært hensiktsmessig å bruke på den delen av utredningen.

Når vi har valgt å gjennomføre utredningen som en casestudie, vil resultatet av denne studien i utgangspunktet kun gjelde for Bergen kommune, da en analyseenhet prinsipielt sett er å betrakte som studiens univers i en casestudie (Grønmo, 2010, s. 90). Vi mener imidlertid at Bergen kommune må kunne betraktes som en svært typisk enhet blant norske kommuner. På

bakgrunn av dette mener vi den nye regnskapsoppstillingen vi utarbeider også vil kunne brukes i andre norske kommuner.

Bergen kommune er valgt som analyseenhet av flere grunner. For det første er Bergen kommune en av Norges største kommuner og vil dermed ha et av de mest omfattende regnskapene. Dette var et svært viktig moment for valget av Bergen kommune som analyseenhet. Det kan argumenteres for at vi ved å velge mindre kommuner med mindre omfattende regnskap, kunne ha analysert flere regnskaper. Mindre omfattende regnskap kunne imidlertid ført til at vi gikk glipp av spesielle regnskapsposter. For det andre har vi blitt inspirert av Bergensprosjektet, og det vil derfor være interessant å benytte oss av samme kommune som ble benyttet den gangen. For det tredje befinner vi oss i Bergen kommune når denne utredningen skrives, og vi har dermed en nærhet til Bergen kommune.

2.3 Spørreundersøkelsen

Som en del av utredningen ønsket vi å få tilbakemeldinger fra bystyrepolitikere i Bergen kommune om hva de syntes om den alternative regnskapsoppstillingen vi har utarbeidet. For å skaffe denne informasjonen valgte vi å gjennomføre en spørreundersøkelse blant politikerne. Valget av politikere som respondenter for undersøkelsen skyldes at det er disse vi har definert som hovedbrukerne av kommuneregnskapet (Se kapittel 3.7 om brukere av regnskapet). Formålet med undersøkelsen var todelt. For det første ønsket vi å få tilbakemeldinger for å kunne danne oss et inntrykk om hva politikerne syntes om oppstillingen vår. For det andre ønsket vi å få informasjon for å kunne danne oss et inntrykk av hvordan dagens oppstillinger oppleves av politikerne og hvordan disse brukes.

2.3.1 Utforming

Bergen bystyre består av 67 representanter med ulik bakgrunn, og har dermed ulike forutsetninger for å svare på en spørreundersøkelse om regnskapstekniske momenter. Dette hadde betydning for utformingen av spørreundersøkelsen. Ved utarbeidelsen av undersøkelsen la vi derfor stor vekt på å fremstille informasjonen så lettfattelig og oversiktlig som mulig. Samtidig måtte vi også passe på å presentere den nye oppstillingen på en fullverdig måte, slik at respondentene hadde mulighet til å sette seg inn i temaet til undersøkelsen.

Et annet viktig moment ved utformingen av undersøkelsen, var å få frem at den ikke var ment for å teste respondentenes regnskapskunnskap. Vi ville få frem at den var ment for å få deres tanker rundt regnskapsoppstillingene og bruken av disse. I undersøkelsen stilte vi derfor åpne spørsmål der respondentene hadde mulighet til å svare slik de selv ønsket. Det kan argumenteres for at vi kanskje kunne oppnådd en høyere svarprosent dersom spørsmålene var utformet med faste svaralternativer. Vi ønsket derimot ikke å begrense respondentenes muligheter til å komme med sine tanker rundt spørsmålene, og valgte derfor å ha åpne svarfelt.

2.3.2 Fremgangsmåte

Blant de 67 bystyremedlemmene valgte vi ut 12 personer som vi kontaktet. Bystyret består av ulike komiteer, og vi passet på å få personer fra alle de ulike komiteene for å få en variasjon av politikere. Vi plukket ut politikere fra både majoritet og minoritet.

Kandidatene vi valgte ut kontaktet vi først på telefon og spurte om vi kunne få sende dem undersøkelsen. Dette gjorde vi med den hensikt at det skulle øke sjansene for at de kom til å svare på undersøkelsen. Etter å ha snakket med de aktuelle kandidatene sendte vi dem en e-post som inneholdt spørsmålene i undersøkelsen samt et vedlegg med informasjon om regnskapsoppstillingen som vi har utarbeidet. For å øke sannsynligheten for å få svar, la vi opp til at respondentene kunne svare via e-post, over telefon eller ved et personlig møte, alt etter hva respondentene selv ønsket. Vi formidlet i undersøkelsen at alle svar ville holdes anonyme, med den hensikt at respondentene ikke skulle være bekymret for at svarene skulle kunne knyttes opp mot dem.

Vi tok kontakt med 12 politikere over telefon den 24.mars. En politiker fikk vi ikke tak i, mens en annen politiker var uaktuell for undersøkelsen på grunn av annet arbeid han holdt på med. Ti politikere takket ja til å få tilsendt undersøkelsen på e-post. Tre uker etter at undersøkelsen var utsendt, hadde kun én politiker svart. Vi sendte ut en påminnelse om undersøkelsen til de politikerne som ikke hadde svart. Vi fikk da tilbakemelding fra en politiker at han ikke kunne delta i undersøkelsen likevel fordi den så for tidkrevende ut og han hadde det svært travelt. En annen politiker tok kontakt og sa at han gjerne ville gjennomføre intervjuet gjennom et møte. Møtet fant sted 29.april. Videre sendte en politiker svar via e-post. Fem uker etter den første påminnelsen ble sendt ut, manglet vi svar fra seks politikere. Vi var da kommet godt ut i mai måned og arbeidet med masteroppgaven nærmet

seg slutten. Vi stod da mellom valgene å purre én gang til på politikerne, sende undersøkelsen ut til nye politikere, eller ikke foreta oss noe. Sannsynligheten for å få svar fra nye politikere anså vi ikke som stor. Vi bestemte oss derfor for å sende ut en andre, og siste, påminnelse til de politikerne vi allerede hadde vært i kontakt med. Dette resulterte i svar fra ytterligere én politiker. Totalt har fire politikere svart på undersøkelsen, en har takket nei, mens fem politikere har unnlatt å gi tilbakemelding.

2.3.3 Vurdering av metode

Av de ti politikerne vi sendte undersøkelsen til, fikk vi altså bare svar fra fire politikere. Det kan tenkes at vi ikke klarte å fremstille undersøkelsen på en enkel nok måte. En av politikerne takket nei til å delta etter han hadde sett igjennom undersøkelsen, og begrunnet avslaget med at det virket tidkrevende å sette seg inn i.

En annen mulig årsak til at vi fikk lav svarprosent kan være at respondentene har tolket undersøkelsen som en test av deres kunnskap. De politikerne vi fikk svar fra, var dem vi på forhånd vurderte til å ha mest kunnskap på området. Noe som imidlertid taler imot at undersøkelsen ble oppfattet som en test, er at etter vi sendte ut påminnelse til politikerne, fikk vi svar fra flere om at de skulle svare i løpet av et par dager.

Den lave svarprosenten kan også skyldes at politikerne rett og slett er for travel i sitt arbeid og ikke fant tid til å prioritere vår undersøkelse.

Det kan argumenteres for at vi kunne sendt ut undersøkelsen til et større antall politikere. Et større antall respondenter ville imidlertid krevd mer tid og arbeid med gjennomføring og bearbeiding av data enn det vi mener er hensiktsmessig for vårt formål. Vårt formål med spørreundersøkelsen var kun å danne oss et overordnet inntrykk av politikernes bruk av dagens økonomiske oversikter og få synspunkter på «Oversikt over inntekter og utgifter».

Spørsmålene som ble sendt ut i undersøkelsen presenteres i vedlegg 2.

2.3.4 Endring av «Oversikt over inntekter og utgifter»

I etterkant av intervjuene har den versjonen av «Oversikt over inntekter og utgifter» som ble sendt ut til politikerne blitt noe endret. I versjonen som ble sendt ut til politikerne var de postene som er trukket ut av hovedtabellen stilt opp i en egen tabell benevnt «Tilleggsopplysninger». Denne tabellen tilførte ikke noen videre verdi til oppstillingen og

ble derfor fjernet. I tabellen «Endring i likvide midler» hvor «Netto inntekt» korrigeres for endring i diverse omløpsmidler og endring i kortsiktig gjeld, var det ikke tatt hensyn til at enkelte av postene var trukket ut av hovedtabellen. Disse endringene burde ikke ha vesentlig betydning for tilbakemeldingene fra politikerne.

2.4 Ny vinkling

På grunn av den lave svarprosenten fra politikerne bestemte vi oss for å vri fokus litt. Utarbeidelsen av «Oversikt over inntekter og utgifter» er inspirert av Bergensprosjektet fra 1980-tallet og finansieringsanalysen som ble utarbeidet den gang. For å danne oss et bedre bilde av Bergensprosjektet, finansieringsanalysen og utviklingen i regnskapsrapporteringen til Bergen kommune, bestemte vi oss derfor for å ta kontakt med en av personene som var med i prosjektgruppen den gangen, og som fremdeles jobber i Bergen kommune. Dette intervjuet valgte vi å gjennomføre som et møte. På denne måten kunne vi komme med oppfølgingsspørsmål og la ham fortelle om sine erfaringer.

2.5 Datamateriale og kildebruk

I utredningen har vi benyttet oss av primærdata og sekundærdata. I forbindelse med utarbeidelsen av den nye regnskapsoppstillingen benyttet vi oss av sekundærdata i form av Bergen kommunes årsmeldinger for årene 2011, 2012 og 2013, finansforvaltningsrapporter og budsjetter.

Under rekonstruksjonen av bokføringen møtte vi på enkelte problemer som vi ikke klarte å løse ved hjelp av den offentlig tilgjengelige informasjonen. Vi kunne valgt å kontakte Bergen kommune for å få tilgang til primærdata som kunne belyst problemstillingene, men vi valgte imidlertid å kun forholde oss til sekundærdata i dette arbeidet. Dette valget gjorde vi av to grunner. For det første vurderte vi ikke de problemene vi møtte på som utslagsgivende for arbeidet vårt. De forutsetningene vi tok under rekonstruksjonen av bokføringen, har ingen betydning for selve oppsettet og de ideene vi presenterer i den nye regnskapsoppstillingen. For det andre ønsket vi at andre skal ha samme muligheter til å gjennomføre det samme arbeidet som vi har gjort. Det vil si at andre ikke skal være avhengige av å treffe på aktører i den aktuelle kommunen som er villig til å hjelpe med regnskapsinformasjon.

Vi har også benyttet oss av sekundærdata i form av lover, forskrifter, forarbeider, standarder og eksisterende litteratur på området. Lover, forskrifter, forarbeider og standarder må kunne betraktes som pålitelige og relevante kilder. Den eksisterende litteraturen vi har brukt, har vi vurdert kritisk opp mot hverandre for å se hvordan den passer inn i en større helhet. Alle kildene vi har brukt er listet opp i utredningens litteraturliste og kan dermed etterprøves.

Som nevnt innledningsvis i dette avsnittet, har vi også benyttet oss av primærdata. Dette knytter seg til data vi har samlet inn ved hjelp av spørreundersøkelsen blant politikerne i Bergen bystyre samt de personlige møtene med en politiker og deltaker fra Bergensprosjektet.

2.6 Rekonstruksjonen av Bergen kommunes årsregnskap

En viktig del av denne utredningen har vært å utarbeide en alternativ regnskapsoppstilling til dagens økonomiske oversikter. Vi rekonstruerte Bergen kommunes bokføringer for årene 2011, 2012 og 2013 for å kunne se hvilke poster i regnskapet som representerte påløpte inntekter og utgifter. Disse postene ble videre ført inn i den nye regnskapsoppstillingen. Bokføringen ble rekonstruert for tre år. Oversikten skal nemlig i tillegg til årets regnskapstall, også presentere regnskapstall fra de to foregående årene. Rekonstruksjonen for de tre årene fulgte i hovedsak samme fremgangsmåte. Vi vil i fortsettelsen forklare hvordan vi gjennomførte rekonstruksjonen med utgangspunkt i regnskapsåret 2013.

Selve rekonstruksjonen ble gjennomført ved hjelp av T-kontoer og kommuneregnskapets doble bokføring. Som første steg i rekonstruksjonen plasserte vi inn tall for inngående- og utgående balanse fra balanseregnskapet på T-kontoer. Videre gikk vi gjennom balansen post for post for å rekonstruere hva som hadde skjedd i perioden. Etter at alle postene i balansen var rekonstruert, gjorde vi det samme for postene som gjenstod i driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Ved rekonstruksjonen av årene 2011 og 2012 fant vi det mer hensiktsmessig å starte rekonstruksjonen i drifts- og investeringsregnskapet.

Da alle postene i henholdsvis balanse-, drifts- og investeringsregnskapet var postert på kontoene sammen med IB- og UB-tallene, salderte vi kontoene. Som en følge av at vi benyttet oss av kommuneregnskapets dobbelte bokføring, hvor en debetbokføring alltid skal ha en tilsvarende kreditbokføring på en annen konto, skulle denne salderingen ende i null. Salderingen endte tilnærmet lik null. Avvikene som oppstod skyldtes avrundinger vi gjorde i

rekonstruksjonen. I kommunens økonomiske oversikter er tallene oppgitt i hele tusen, mens i balansen fremstilles tallene i sin helhet. Ved rekonstruksjonen av enkelte poster var vi dessuten avhengig av å bruke noter, budsjetter og kommunens finansforvaltningsrapporter, og det var dermed variasjon i hvilken detaljeringsgrad tallene ble oppgitt i.

Da rekonstruksjonen av kommunens bokføring var gjennomført, kunne vi begynne utarbeidelsen av «Oversikt over inntekter og utgifter». Vi startet med å sortere ut posteringer som ikke representerte påløpte inntekter og utgifter. Videre, med finansieringsanalysen fra Bergensprosjektet som mal, sorterte vi de ulike postene med hensyn til om de var knyttet til løpende virksomhet, investeringsvirksomhet eller finansieringsvirksomhet. Postene som ikke representerte påløpte inntekter og utgifter ble trukket ut av hovedtabellen. Enkelte av postene som ble trukket ut var en del av aggregerte poster i de økonomiske oversiktene. Da vi trakk disse elementer ut av de aggregerte postene, ble vi også nødt til å justere de tilhørende budsjettallene til disse postene. Dette gjorde vi etter beste evne ved bruk av Bergen kommunes budsjett.

Rekonstruksjonene på T-kontoer for årene 2011, 2012 og 2013 presenteres i henholdsvis vedlegg 3, 4 og 5.

3. Referanseramme

I Norge er den offentlige forvaltningen delt opp i tre ulike forvaltningsnivåer: staten, 19 fylkeskommuner og 428 kommuner, som alle ledes av folkevalgte organ. Norge er en enhetsstat, hvilket vil si at den politiske myndigheten i utgangspunktet ligger hos staten. Staten har imidlertid gjennom lovgivningen delegert oppgaver og myndighet til de lavere forvaltningsnivåene.

Kommunene, som er det laveste administrative og folkevalgte nivået i Norge, fikk sin selvstendighet da norske kommuner fikk lokalt selvstyre gjennom vedtaket av formannskapsloven i 1837 (Thorsnæs og Berg, 2014). I dag fremgår det dels av kommuneloven og dels av særlovgivning hva som er kommunens viktigste oppgaver. Kommunene er ansvarlige for å ivareta demokratiske funksjoner, yte tjenester til innbyggerne, være myndighetsutøvere og ta hånd om planleggings- og utviklingsoppgaver i lokalsamfunnet.

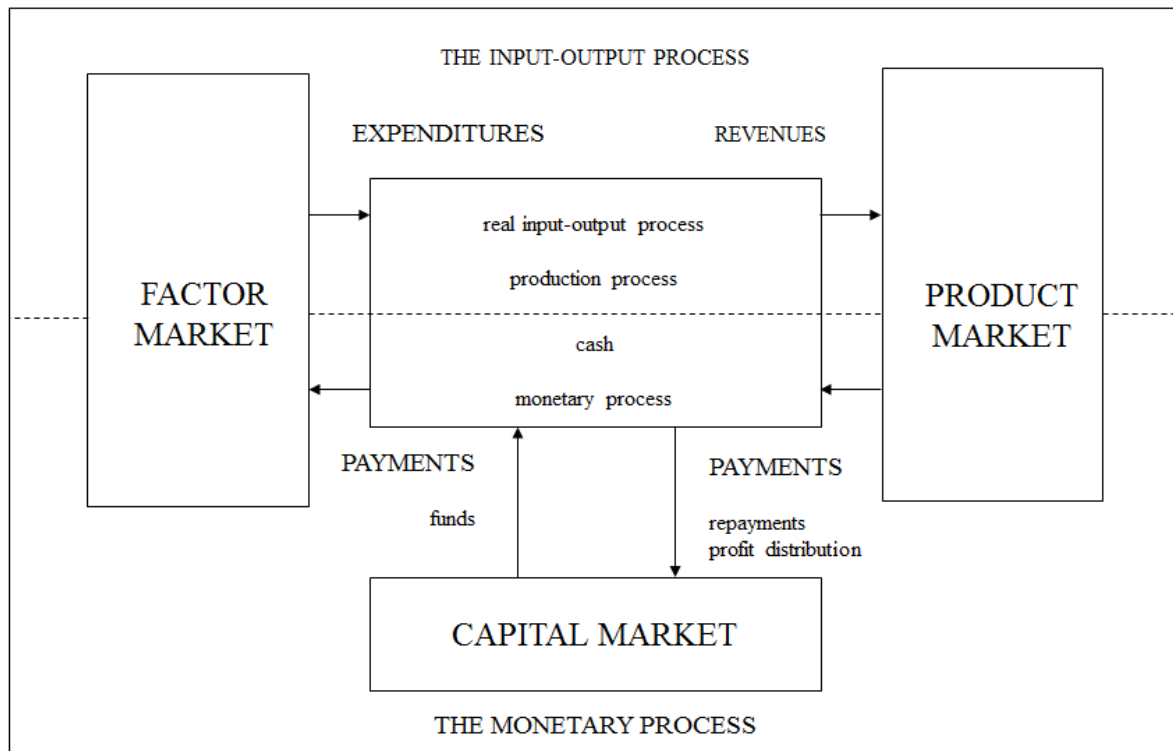
En kommunes grunnleggende målsetning er ifølge kommunal- og moderniseringsdepartementet (Kommunal- og moderniseringsdepartementet, 1990; Kommunal- og moderniseringsdepartementet 2000, pkt. 3.4) å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de rammer av økonomisk og lovmessig karakter som Stortinget og Regjeringen har satt. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk [GKRS] (2011, s.9) utdyper denne målsetningen i *Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper*, hvor de sier at kommuner i motsetning til private bedrifter ikke har som mål å oppnå et positivt økonomisk resultat. Kommuner har derimot som mål å fordele og benytte de økonomiske midlene slik at de skaper størst mulig velferd for kommunens innbyggere.

3.1 Ulike typer organisasjoner

Jacobsen og Thorsvik (2013, s.18) definerer en organisasjon som et sosialt system som er bevisst konstruert for å løse spesielle oppgaver og realisere bestemte mål. Ulike organisasjoner vil ha ulike målsetninger, men felles for alle organisasjoner er at de trenger inntekter for å finansiere sine utgifter. Dette danner grunnlaget for å dele organisasjoner inn i to organisasjonstyper; markedskoblede organisasjoner og budsjettkoblede organisasjoner (Danielsson, 1997; Monsen 2015, s. 1).

3.1.1 Markedskoblede organisasjoner

Markedskoblede organisasjoner skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige bytte-transaksjoner, hvor varer og tjenester byttes mot penger (Monsen, 2015, s. 1). Et eksempel på en markedskoblet organisasjon er en privat bedrift. Hvordan en markedskoblet organisasjon skaffer seg inntekter for å dekke sine utgifter gjennom markedsmessige bytte-transaksjoner, er illustrert i figur 3.1.

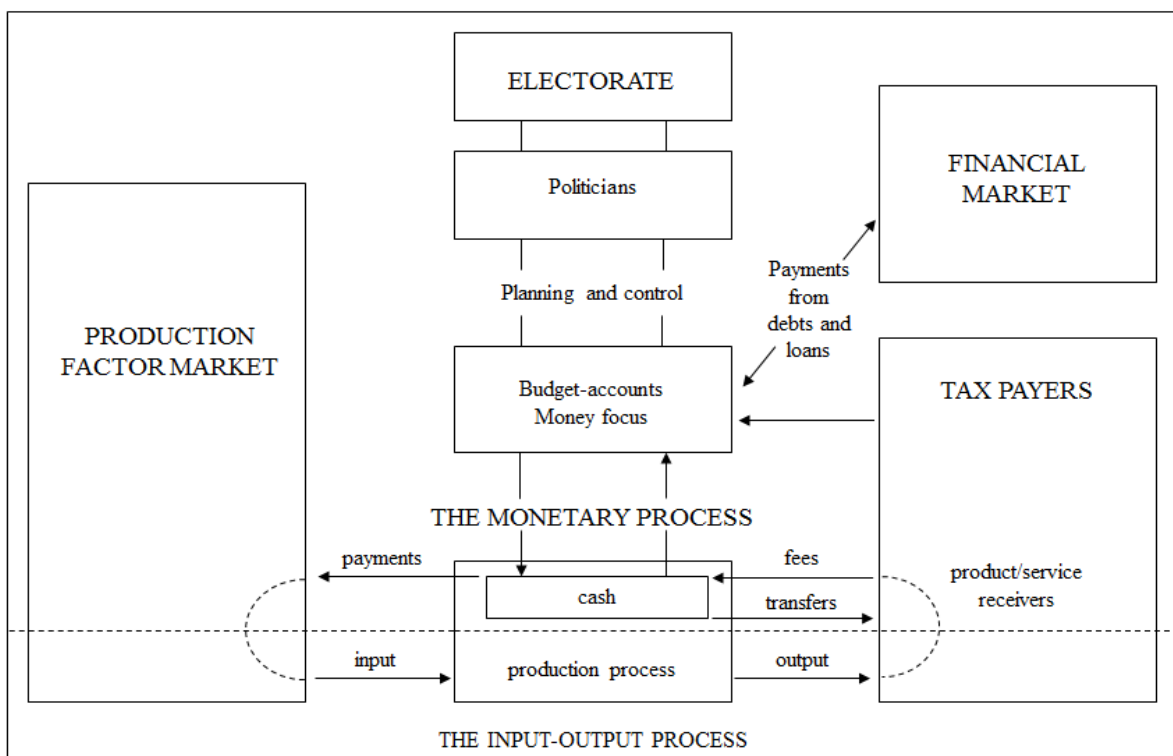


Figur 3.1: *The Capital Circulation Model of the Firm* (Näsi og Näsi, 1997, figur 2, s.213, referert til i Monsen, 2015, s. 5)

Den delen av figuren som er over den vannrette linjen representerer organisasjonens ytelsesside. Den markedskoblede organisasjonen skaffer seg innsatsfaktorer i faktormarkedet som blir brukt til å produsere en vare eller en tjeneste. Den nederste delen av figuren representerer organisasjonens betalingsside. Her illustreres det hvordan varen eller tjenesten som ble produsert blir tilbudt på markedet og byttet mot penger i en markedsmessig bytte-transaksjon. Pengene som kommer inn kan på ny brukes i faktormarkedet for å skaffe seg innsatsfaktorer til å produsere nye varer og tjenester. I tillegg til denne prosessen, viser den nederste delen av figuren at de markedskoblede organisasjonene også kan skaffe seg kapital i kapitalmarkedet.

3.1.2 Budsjettkoblede organisasjoner

I motsetning til markedskoblede organisasjoner skaffer ikke budsjettkoblede organisasjoner inntektene sine gjennom markedsmessige byttransaksjoner, men derimot gjennom enveis pengetransaksjoner (Monsen, 2015, s. 1). Staten og kommuner er eksempler på slike budsjettkoblede organisasjoner som mottar sine inntekter i form av skatteinnbetalinger uten noen direkte motytelse. Kommunens utgifter påløper i ulike deler av kommunens kjerneforvaltning i forbindelse med tjenestelevering til innbyggerne, mens skatteinntektene mottas av økonomiavdelingen. Benevnelsen budsjettkoblede organisasjoner kommer av at budsjettet brukes til å fordele inntektene til de ulike tjenesteområdene. I figur 3.2 er det illustrert hvordan en offentlig budsjettkoblede organisasjon skaffer seg sine inntekter.



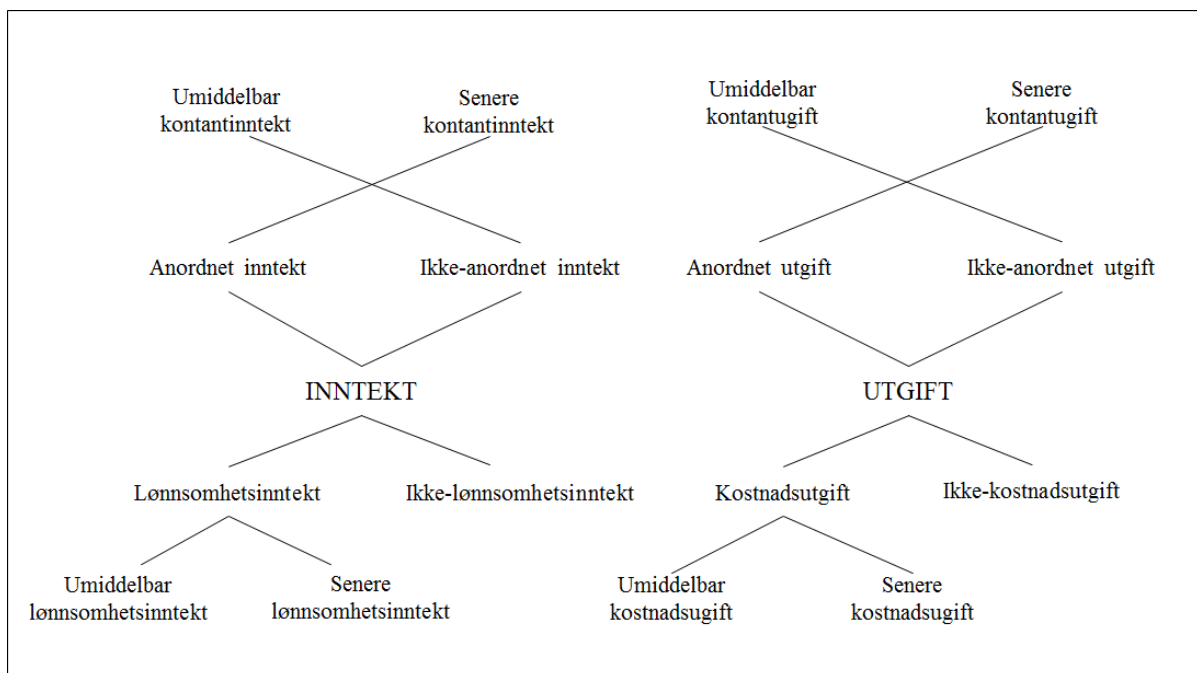
Figur 3.2: The economic Process Model of Government (Monsen og Näsi, 1998, figure 3, s. 282, referert til i Monsen, 2015, s. 6)

Den delen av figuren som er under den vannrette linjen representerer den offentlige budsjettkoblede forvaltningens ytelsesside. Denne tilsvarer den markedskoblede organisasjonens ytelsesside, hvor organisasjonen altså skaffer seg produksjonsfaktorer som brukes til å produsere varer og tjenester. Den øverste delen av figuren representerer den offentlige budsjettkoblede forvaltningens betalingside. Denne skiller seg fra den

markedskoblede organisasjonens betalingsside. På betalingssiden er det nemlig i stor grad enveis pengetransaksjoner. Det er altså ingen sammenheng mellom tjenestene som leveres og inntektene som kommer inn. Pengene kommer inn i toppen av den offentlige forvaltningen og fordeles ut på den offentlige forvaltningens tjenesteområder gjennom budsjetter som er vedtatt av folkevalgte politikere. Figur 3.2 illustrerer også at budsjetkoblede organisasjoner kan skaffe seg finansiering i finansmarkedene.

3.2 Inntekter og utgifter

Alle organisasjoner trenger inntekter for å finansiere sine utgifter. Mülhaupt (1987; tysk tekst, referert i Monsen, 2015, s. 11) sier derfor at inntekter og utgifter kan sees på som hovedbegrepene i et regnskap. En inntekt er definert som et krav på en innbetaling og en utgift er definert som en forpliktelse til utbetaling. En organisasjons inntekter og utgifter vil alltid ha pengevirkning, hvilket vil si at de påvirker organisasjonens pengebeholdning. Inntektene og utgiftene kan også ha lønnsomhetsvirkning i form av at de påvirker organisasjonens egenkapital. Dette er illustrert i figur 3.3. Den øverste delen av figuren representerer inntektene og utgiftenes pengevirkning, mens den nederste delen av figuren representerer inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning.



Figur 3.3: Begrepene inntekt og utgift (Monsen, 2015, s.11)

Som en følge av at inntektene og utgiftene kan ha både pengevirkning og lønnsomhetsvirkning, kan man ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode periodisere inntektene og utgiftene med utgangspunkt i inntektenes og utgiftenes pengevirkning eller lønnsomhetsvirkning.

3.2.1 Pengeperiodisering

Den øverste delen av figur 3.3 representerer pengevirkningen til inntektene og utgiftene. Ut i fra pengevirkningen kan inntektene og utgiftene ifølge Monsen (2015, s.11) periodiseres etter tre prinsipper; påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet.

I følge påløptprinsippet skal inntekter og utgifter periodiseres til den perioden der de er påløpt, altså til den perioden de blir kjent. Gitt definisjonene på en inntekt og en utgift, gir dette at inntektene og utgiftene etter påløptprinsippet skal periodiseres til perioden hvor det oppstår et krav på innbetaling eller en forpliktelse til utbetaling. Påløptprinsipper er i figur 3.3 representert ved hovedbegrepene «inntekt» og «utgift».

Det andre pengeperiodiseringsprinsippet er anordningsprinsippet. En inntekt og en utgift kan være anordnet for innbetaling eller utbetaling. Etter anordningsprinsippet periodiseres inntektene og utgiftene til perioden hvor de er anordnet, altså anvist, for betaling. I figuren er anordningsprinsippet representert ved at en inntekt kan være «Anordnet inntekt» eller «Ikke-anordnet inntekt», og en utgift kan være «Anordnet utgift» eller «Ikke-anordnet utgift».

Det tredje pengeperiodiseringsprinsippet er kontantprinsippet. Etter kontantprinsippet skal inntektene og utgiftene periodiseres til den perioden hvor de er faktisk innbetalt eller utbetalt. I figur 3.3 er dette illustrert ved at en inntekt kan være en «Umiddelbar kontantinntekt», altså innbetalt i perioden, eller en «Senere kontantinntekt», altså skal innbetales i en senere periode. På samme måte kan en utgift være en «Umiddelbar kontantutgift», altså utbetalt i perioden, eller en «Senere kontantutgift», altså skal utbetales i en senere periode.

3.2.2 Lønnsomhetsperiodisering

En annen måte å periodisere inntektene og utgiftene på, er etter deres lønnsomhetsvirkning. Den nederste delen av figuren representerer lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene. En inntekt kan ha lønnsomhetsvirkning eller ikke, representert ved

«Lønnsomhetsinntekt» eller «Ikke-lønnsomhetsinntekt». På samme måte kan en utgift ha lønnsomhetsvirkning eller ikke, representert ved «Kostandsugift» eller «Ikke-kostnadsutgift» (Monsen, 2014a, s.4).

Periodisering etter lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene er periodisering til den perioden hvor inntektene og utgiftene har lønnsomhetsvirkning. Dersom inntektene og utgiftene har lønnsomhetsvirkning kan de ha lønnsomhetsvirkning i perioden eller i senere perioder, representert ved «Umiddelbar lønnsomhetsinntekt» eller «Senere lønnsomhetsinntekt» for inntektene og «Umiddelbar kostnadsutgift» eller «Senere kostnadsutgift» for utgiftene. Der hvor det finnes tre alternative periodiseringsprinsipp når inntektene og utgiftene periodiseres etter deres pengevirkning, finnes det altså bare ett lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp (Monsen, 2015, s. 14). For private bedrifter som fører regnskap etter regnskapslovens bestemmelser, er lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet det gjeldende periodiseringsprinsippet.

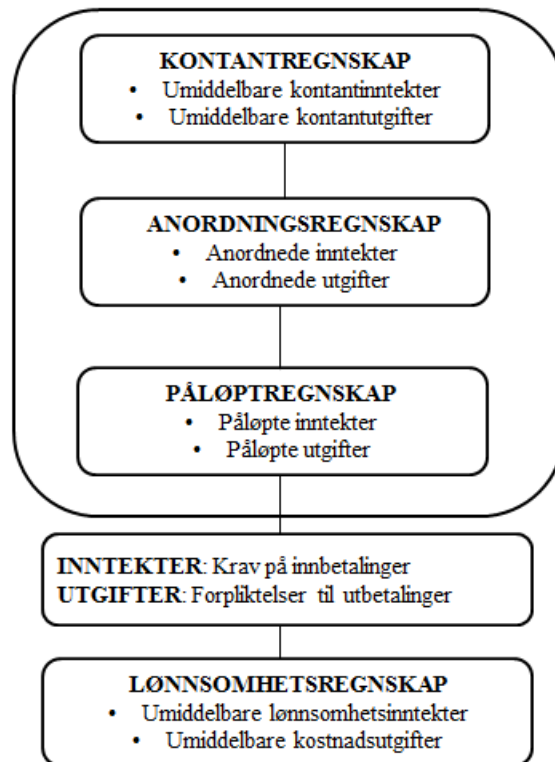
3.3 Lønnsomhetsregnskap og pengeregnskap

Monsen (2014a, s. 5) fremhever at det finnes to hovedtyper av regnskap, og kaller disse for pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap. Monsen (2014a, s. 5) deler pengeregnskap opp i tre underkategorier på bakgrunn av de tre pengeperiodiseringsprinsippene påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet. Pengeregnskap kan dermed deles opp i:

- Påløptregnskap: Inntektene og utgiftene periodiseres til perioden de blir kjent
- Anordningsregnskap: Inntektene og utgiftene periodiseres til perioden de blir anordnet for innbetaling og utbetaling
- Kontantregnskap: Inntektene og utgiftene periodiseres til den perioden de faktisk blir innbetalt og utbetalt

Den andre hovedtypen av regnskap er ifølge Monsen (2014a, s.4) lønnsomhetsregnskap. Dette er et regnskapssystem hvor inntektene og utgiftenes lønnsomhetsvirkning rapporteres. I et lønnsomhetsregnskap blir inntektene og utgiftene periodisert til den perioden hvor de har lønnsomhetsvirkning.

Figur 3.4 illustrerer inndelingen i pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap. Figuren illustrerer også underkategoriene av pengeregnskap; kontantregnskap, anordningsregnskap og påløptregnskap.



Figur 3.4: Pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap (Monsen, 2014a, s.6)

3.4 Bokføringsmetoder

Det finnes to hovedtyper av bokføring; enkel bokføring og dobbel bokføring. Enkel bokføring vil si at det foretas én eller flere bokføringer på én eller flere konti, mens dobbel bokføring innebærer at det må foretas to bokføringer med samme beløp på to sider av to ulike konti (debet=kredit) (Monsen, 2014a, s. 6). Det finnes flere ulike undergrupper av enkel- og dobbel bokføring. Opprinnelig ble regnskap både i privat- og offentlig sektor utarbeidet ved hjelp av enkel bokføring. Den enkle bokføringen utviklet seg over tid til dobbel bokføring i privat- og offentlig sektor.

3.4.1 Kjøpmannens bokføring

Kjøpmannens bokføring består av tre ulike bokføringsmetoder (Monsen, 2015, s. 17). Den har utviklet seg fra det enkle bokholders prinsipp via systematisk enkel bokføring til

kjøpmannens dobbelte bokføring. Kjøpmannens dobbelte bokføring er den metoden som i dag brukes ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap.

3.4.1.1 Kjøpmannens enkle bokføring

I Kjøpmannens enkle bokføring bokføres innbetalinger og utbetalinger ifølge Monsen (2015, s. 16) på én enkelt konto. Denne kontoen tilsvare en kassekonto, og bokføringen gir oversikt over pengene som går inn og ut av kassekontoen. Opprinnelig var det denne bokføringsmetoden som ble brukt i privat sektor.

3.4.1.2 Kjøpmannens systematiske enkle bokføring

Kjøpmannens systematiske enkle bokføring baserer seg på enkel bokføring med én eller flere bokføringer på én eller flere konti, hvor transaksjonene registreres på en systematisk måte (Monsen, 2015, s.24). Ved bruk av kjøpmannens systematiske enkle bokføring skilles det mellom pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning og pengetransaksjoner som ikke har lønnsomhetsvirkning, samt at det bokføres ikke-pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning.

3.4.1.3 Kjøpmannens dobbelte bokføring

Kjøpmannens dobbelte bokføring er den bokføringsmetoden som brukes ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap i privat sektor (Monsen, 2015, s.15). Som det fremkommer av navnet, er dette en variant av dobbel bokføring hvor hver transaksjon bokføres på hver sin side av to ulike konti. Kjøpmannens dobbelte bokføring deler kontoene inn i to grupper; betalingskonti (balansekonti) og ytelseskonti (lønnsomhetsresultatkonti). Ved å ta i bruk betalingskonti og ytelseskonti vil lønnsomhetsresultatet fremkomme både via betalingsiden og via ytelsessiden (Monsen, 2015, s.29).

3.4.1.4 Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode

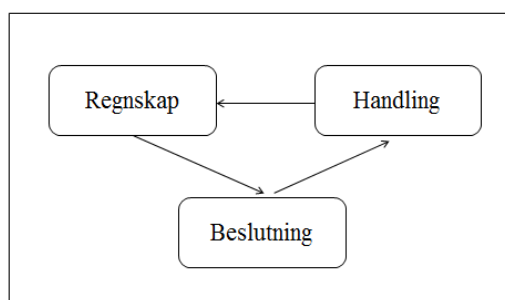
I kommuner utarbeides regnskapet ved hjelp av dobbel bokføring. I privat sektor brukes kjøpmannens dobbelte bokføring for å utarbeide lønnsomhetsregnskap. Kommuneregnskapet er imidlertid en blanding av pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap. Det benyttes derfor en spesiell variant av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Monsen (2014a, s.47) benevner denne bokføringsmetoden som «Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode». I kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode periodiseres inntektene og utgiftene med hensyn til deres pengevirkning, i form av påløpte inntekter og utgifter med enkelte unntak (Monsen, 2014a, s. 30).

3.5 Formålet med regnskap

Regnskapet er et viktig økonomistyringsdokument, hvor formålet er å gi beslutningsnyttig finansiell informasjon (FASB 1978, s. viii; referert i Kvifte, 2004, s. 36). Kvifte (2004, s. 36) deler formålet opp i to hovedkategorier; beslutningsformålet og kontrollformålet. De nevnte formål ligger til grunn for internasjonale regnskapsstandarder som bygger på det konseptuelle rammeverket. Det er imidlertid liten tvil om at disse målsetningene også gjelder for regnskap i privat og offentlig sektor i Norge. GKRS (2011, s.19) skriver i *Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper*:

Det overordnede formålet med regnskapet er å gi brukerne nyttig økonomisk informasjon. Nyttig informasjon er informasjon som er relevant for brukerne, både for beslutnings- og kontrollformål. Alle andre mål med regnskapet bør være underordnet dette målet.

Beslutningsformålet beskrives som en framoverskuende målsetning som innebærer at regnskapsrapportene bør fremskaffe informasjon som er nyttig i forbindelse med økonomiske beslutninger (AICPA, Trueblood-rapporten, 1973; 1974, referert i Mellemvik og Olson, 1996, s.13). Kontrollformålet blir beskrevet som en tilbakeskuende målsetning og innebærer at den finansielle informasjonen skal kunne brukes til oppfølging av resultater. Regnskapet har altså både et framoverskuende og et tilbakeskuende formål. Mellemvik og Olson (1996, s.15) mener de to formålene i ganske stor grad faller sammen. Fellesnevneren er ønsket om å redusere usikkerhet i forbindelse med evaluering og bedømming av en aktivitet, en agent eller en organisasjon. Følgelig kan regnskapets samlede og tenkte funksjoner betraktes som et middel til å redusere usikkerhet. Som illustrert i figur 3.5 er det altså en forbindelse mellom beslutning, handling og regnskap. Beslutning har fremtidige handlinger for øyet, mens regnskapet avspeiler handlinger som allerede er gjennomført.



Figur 3.5: Forbindelse mellom handling, regnskap og beslutning (Mellemvik og Olson, 1996, s.14)

3.6 Regnskapets kvalitetskrav

For at regnskapet skal kunne gi beslutningsnyttig finansiell informasjon stilles det noen universelle kvalitetskrav til regnskapet. GKRS (2011, s. 3) presenterer fire grunnleggende kvalitetskrav for regnskapsinformasjonen; relevans, pålitelighet, forståelighet og sammenlignbarhet. I det følgende presenteres de fire kvalitetskravene slik de fremkommer i regnskapslitteraturen. I analysen drøftes det om disse kravene faktisk er relevante for kommuneregnskapet.

3.6.1 Relevans

At regnskapsinformasjonen er relevant betyr at den kan påvirke brukernes økonomiske beslutninger. Det følger av GKRS (2011, s.22) at relevant informasjon har både predikasjonsverdi og tilbakemeldingsverdi. At informasjonen har predikasjonsverdi vil si at den egner seg til å utarbeide fremtidige prognoser (beslutningsformål), mens tilbakemeldingsverdi vil si at informasjonene kan brukes til kontrollformål.

3.6.2 Pålitelighet

Kravet om pålitelighet innebærer ifølge GKRS (2011, s.22) at regnskapsbrukerne skal kunne stole på regnskapsinformasjonen som gis, det vil si at informasjonen må være basert på virkelige hendelser som kan dokumenteres. Det ligger også i kravet om pålitelighet at regnskapsinformasjonen skal være nøytral og objektiv.

I noen tilfeller kan det måtte gjøres en avveining mellom relevant og pålitelig informasjon. I slike tilfeller trekker GKRS (2011, s.22) frem at det i kommuneregnskapet bør legges størst vekt på kravet om pålitelighet, da kravet om pålitelighet i størst grad knytter seg til kontrollformålet. I motsetning knytter kravet om relevans seg i større grad til beslutningsformålet.

3.6.3 Forståelighet

Kravet om forståelighet innebærer at regnskapet må ha en form som er forståelig for brukerne. GKRS (2011, s.23) benevner dette kravet som et brukerspesifikt krav. Ulike brukere vil ha ulike forutsetninger for å forstå regnskapet. Kravet om forståelig informasjon innebærer da at informasjonen skal gis på en mest mulig forståelig måte for brukerne, men det betyr ikke at komplisert informasjon skal utelates (GKRS, 2011, s.23).

3.6.4 Sammenlignbarhet

Kravet om sammenlignbarhet knytter seg til at regnskapsinformasjon bør være sammenlignbar mellom ulike enheter og over tid (GKRS, 2011, s. 23). Sammenlignbarhet mellom enheter forutsetter ensartet prinsippanvendelse, det vil si at enhetene anvender like regnskapsprinsipper (regnskapsmessige løsninger) for like transaksjoner og hendelser. Sammenlignbarhet over tid sikres ved konsistent prinsippanvendelse. I følge Baksaas og Stenheim (2014, s.31) ivaretas dette ved at det anvendes like prinsipper for like transaksjoner og hendelser over tid.

3.7 Brukerne av regnskapet

Et regnskap skal som nevnt i kapittel 3.5, gi informasjon som er nyttig til bruk for kontroll- og beslutningsformålet. Et viktig spørsmål i denne sammenheng er da er hvem denne informasjonen skal være nyttig for. Bruken av regnskapet kan skje på ulike måter, både innenfor den regnskapspliktige organisasjonen og utenfor dens grenser. I utgangspunktet vil alle som har en relasjon til organisasjonen være aktuelle brukere av regnskapet. Det kan imidlertid være vanskelig og ressurskrevende å tilfredsstille alles informasjonsbehov. Aastvedt og Mauland (2006, s.15) sier at så lenge det er umulig å møte behovet til alle regnskapsbrukerne er det nødvendig å gjøre en avgrensning av de viktigste brukerne.

Internasjonalt definerer standardsetteren FASB hovedbrukerne av regnskapet som investorene, långiverne og deres rådgivere, mens IASB avgrenser hovedbrukerne til bare å være investorene (Kvifte, 2004, s. 38). Disse standardsettende organene lager standarder for privat sektor som i hovedsak består av private bedrifter. For en kommune derimot, vil ikke investorene være en aktuell brukergruppe. Kommunen er finansiert av kommunens innbyggere, som dermed må sees på som kommunens eiere (Aastvedt og Mauland, 2006, s.13).

GKRS (2011, s.20) tar utgangspunkt i en studie fra Jones og Pendelburay (2000) når de definerer brukerne av det norske kommuneregnskapet. Studien fra Jones og Pendelburay identifiserer i utgangspunktet ti aktuelle brukere.

GKRS plukker imidlertid ut de syv brukergruppene de mener er sentrale etter norske forhold:

- Innbyggere
- Långivere
- Gebyrbetalere
- Politikere
- Administrasjon
- Kommunalt ansatte
- Statlige myndigheter

Av forarbeidene til kommuneloven fremgår det at kommunen selv er den viktigste brukeren av kommuneregnskapet (Ot.prp. nr. 43 (1999-2000) kap. 6.2, referert i GKRS, 2011, s.20). Med kommunen selv menes kommunestyret eller fylkestinget, altså de folkevalgte representantene som skal forvalte og kontrollerer bruken av de offentlige midlene. Politikere er innbyggernes valgte representanter, og de styrer kommunen på vegne av befolkningen. Følgelig er det politikerne som har størst behov for god regnskapsinformasjon til kontroll- og beslutningsformål (Aastvedt og Mauland, 2006, s.16). Siden kommunen selv er definert som hovedbruker av regnskapet, må regnskapet i stor grad sees på som et verktøy i styringen av kommunene (GKRS, 2011, s.21). Dette er avgjørende for valget av et bevilgningsorientert regnskap i kommunal sektor.

Ulike brukergrupper har ulike forutsetninger for å forstå regnskapsinformasjon. For at regnskapsinformasjonen skal være nyttig for brukeren må den være forståelig. Ifølge Aastvedt og Mauland (2006, s.14) finnes det både profesjonelle og amatører innenfor de ulike brukergruppene. Videre fremmes det at et sentralt spørsmål da, er om informasjonen skal presenteres på en slik måte at den blir tilgjengelig for en «normalt oppegående» bruker eller om regnskapet skal utarbeides under forutsetning av at brukeren har en viss regnskapsfaglig kompetanse. Ved utforming av regnskapsregler legger GKRS (2011, s.23) til grunn at brukerne har en rimelig forståelse for økonomiske sammenhenger og at de er villig til å studere informasjonen inngående. Ifølge GKRS (2011, s.23) er viktig at regnskapet gir tilstrekkelig og god informasjon til profesjonelle brukere og at regnskapet holder en høy faglig kvalitet. Dette må avveies mot hensynet til at regnskapsinformasjonen også skal være tilgjengelig for mindre regnskapskyndige.

3.8 Prinsipal-Agent teori

3.8.1 Prinsipal-agent-forhold

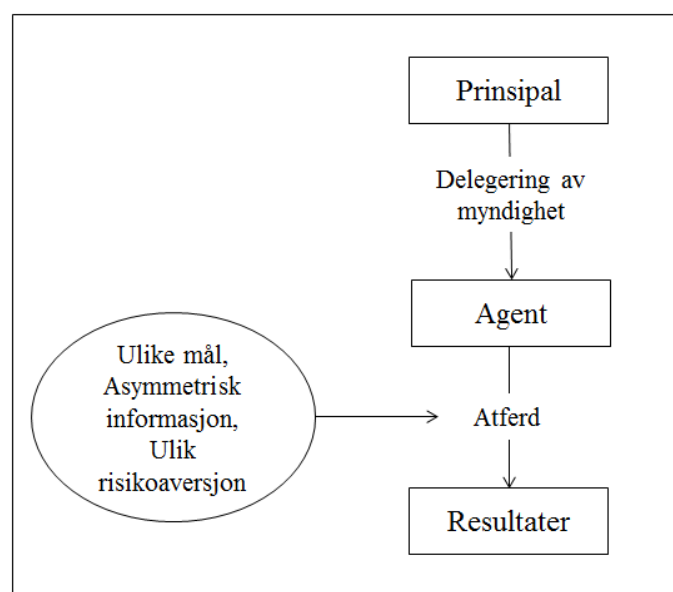
Et prinsipal-agent-forhold går ut på at det inngås en kontrakt hvor en person (prinsipal) engasjerer en annen person (agent) til å gjøre en jobb for seg, og som innebærer at en viss form for beslutningsmyndighet er delegert til agenten (Busch, T., Vanebo, J. O., Dehlin, E., 2010, s.131). Agenten rapporterer deretter til prinsipalen hvordan han/hun har styrt de tildelte ressursene og gjør rede for resultatet av de utførte handlingene. Resultatet fra jobben som gjøres vil direkte påvirke den overordnedes mulighet til å realisere sine mål (Busch et al., 2010, s.131). Det finnes flere prinsipal-agent-forhold i en organisasjon.

3.8.2 Agentproblemer

Ifølge Busch et al. (2010, s. 132) kan det i organisasjoner oppstå problematiske prinsipal-agent-relasjoner. De fremmer tre hovedårsaker til dette:

1. Ulik målstruktur hos prinsipalen og agenten
2. Asymmetrisk informasjon
3. Ulik risikoaversjon hos prinsipalen og agenten

Figur 3.6 viser de viktigste dimensjonene i prinsipal-agent-teorien:



Figur 3.6: : De viktigste dimensjonene i prinsipal-agent-teorien (Busch et al, 2010, s.135)

3.8.2.1 Ulik målstruktur

Den første hovedårsaken til at det kan oppstå problematiske prinsipal-agent-relasjoner, er at prinsipalen og agenten har ulik målstruktur. Ulike målsetninger gjør at det alltid vil foreligge en mulighet for at agenten utøver en atferd som ikke er optimal ut fra prinsipalens synspunkt. Kontraktene mellom en prinsipal og en agent er ufullstendige, noe som gir agenten rom til å ivareta en selvstendig atferd. Busch et. al (2010, s.132) forklarer at problemene oppstår dersom agenten i det skjulte utnytter denne friheten til å arbeide mot mål som ikke er avklarte med prinsipalen. Dette kalles opportunistisk atferd.

3.8.2.2 Asymmetrisk informasjon

Den andre hovedårsaken Busch et al. (2010, s.133) fremmer ved problematiske prinsipal-agent-relasjoner, er asymmetrisk informasjon. Prinsipalen og agenten ivaretar forskjellige oppgaver i organisasjonen, og de har ulik kontaktflate med organisasjonens interessenter. Det fører til at de hver for seg mottar særegen informasjon – eller at informasjonen er asymmetrisk fordelt mellom dem (Busch et al., 2010, s.133). Ved asymmetrisk informasjon har prinsipalen begrenset mulighet til å kontrollere om agentens aktivitet er i samsvar med de kontraktene som er inngått. Dette danner grunnlag for mulig opportunistisk atferd hos agenten. Ut fra forutsetningen om asymmetrisk informasjon skisserer Busch et al. (2010, s.133) to former for opportunistisk atferd fra agentens side; skjult handling og privat informasjon.

Skjult handling knytter seg til at prinsipalen bare kan observere agentens resultater, og ikke agentens handlinger. Resultatene agenten oppnår kan skyldes forhold som agenten ikke har kontroll over (Busch et al., 2010, s.134). Det kan da være vanskelig å fordele ansvaret for negative avvik.

Privat informasjon knytter seg til at agenten kan sitte på informasjon om vesentlige sider ved sin egen aktivitet som ikke prinsipalen har. Ifølge Busch et al. (2010, s.134) har agenter ofte en spesialkompetanse som ikke deles av prinsipalen. På denne måten har agenten mulighet til å sitte med privat informasjon om sine handlinger, og dermed utøve opportunistisk atferd.

3.8.2.3 Ulik risikoaversjon

Den tredje årsaken til at agentrelasjoner kan være problematiske, er at prinsipalen og agenten kan ha ulik risikoaversjon (Busch et al., 2010, s.135). Agentens atferd kan ha en annen karakter enn det prinsipalen kunne ønske. Selv om målkonfliktene er minimale, kan agenten

utøve en atferd som prinsipalen finner lite optimal. Dersom prinsipalen har større risikoaversjon enn agenten, kan agenten ta sjanser som prinsipalen ikke ville tatt i samme situasjon.

3.8.3 Redusere prinsipal-agent-problemer

I følge Ouchi (1979) referert i Busch et al. (2010, s.135) kan prinsipalen benytte seg av to hovedstrategier for å redusere agentens opportunistiske adferd. For det første kan prinsipalen måle agentens ytelse. Dette kan prinsipalen gjøre på to ulike måter. Prinsipalen kan forsøke å kontrollere agentens adferd ved å bygge opp en struktur som sikrer at agenten oppfører seg på en bestemt måte. Dersom prinsipalen ikke ønsker å kontrollere agentens adferd kan han istedenfor måle agentens resultat. I følge Busch et al. (2010, s.135) vil agenten da få større muligheter til å fatte egne beslutninger og vil han vil bli styrt ut fra hvilke resultater han er i stand til å produsere.

I noen situasjoner er det imidlertid vanskelig å måle agentens resultat. I slike tilfeller foreslår Ouchi (1979) referert i Busch et. al (2010, s.136) at prinsipalen kan forsøke å kontrollere agentens adferd gjennom uformelle normer. Dette kan gjøres ved å bygge opp en sterk organisasjonskultur hvor medarbeiderne identifiserer seg med organisasjonens mål. En annen strategi for å redusere målkonfliktene, er å bygge opp en belønningsstruktur som gir sterke insentiver for å arbeide mot organisasjonens mål.

4. Kommuneregnskapet

I dette kapitlet presenteres kommuneregnskapet slik det fremstilles i lovverket og i litteratur som omhandler kommuneregnskapet. Lovverket og litteraturen er imidlertid i stor grad påvirket av private regnskapsregler og litteratur. I analysen gjøres det noen refleksjoner om hvorvidt prinsippene som presenteres her er relevante for kommuneregnskapet.

Kommuneregnskapet er et finansielt orientert regnskap. Det vil si at det skal vise anskaffelse og anvendelse av økonomiske midler. Kommuneregnskapet er dermed arbeidskapitalorientert. En kommune finansierer i hovedsak sin virksomhet gjennom skatteinntekter og statlige bevilgninger som så blir fordelt ved hjelp av kommunens budsjetter. I kommuneregnskapet er det derfor en sterk kobling mellom budsjettet og regnskapet. På grunn av denne tette koblingen er årsregnskapet til kommunene bevilgningsorientert, da dette gir grunnlag for å utøve kontroll med at bevilgningene i årsbudsjettet er overholdt (Kommunal og moderniseringsdepartementet, 2013).

Det kommunale regelverket er forankret i lov om kommuner og fylkeskommuner (1992) (heretter kalt kommuneloven) og tilhørende forskrifter. Kommuneregnskapet skal utarbeides i tråd med økonomibestemmelsene i kommuneloven og tilhørende forskrifter, samt i tråd med de kommunale regnskapsstandardene og god kommunalregnskapsskikk. Sentrale lover, forskrifter og standarder for kommuneregnskapet kan dermed listes opp slik:

- Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven)
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (heretter kalt regnskapsforskriften)
- De kommunale regnskapsstandardene

4.1 Grunnleggende regnskapsprinsipp for kommunene

Kommuneregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. God kommunal regnskapsskikk er en rettslig standard som skal utvikles innenfor den rammen lovgivningen setter. Forståelsen for hva som er god kommunal regnskapsskikk skal utvikles innenfor de grunnleggende regnskapsprinsippenes som gjelder for kommuneregnskapet (GKRS, 2011, s. 25). Det er Foreningen for god kommunal regnskapsskikk som har ansvar for å fremme og utvikle god kommunal regnskapsskikk.

De grunnleggende regnskapsprinsippene som ligger til grunn for god kommunal regnskapsskikk er hjemlet i forskrift om årsregnskap og årsberetning (2000, § 7). Prinsippene skal i tillegg til å danne grunnlag for utviklingen av god kommunal regnskapsskikk gi veiledning på spørsmål som ikke direkte er dekket i lov, forskrift og standarder (GKRS, 2011, s.25).

4.1.1 Arbeidskapitalprinsippet

Kommuneregnskapet er arbeidskapitalorientert. Arbeidskapital er definert som differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld, og sier noe om kommunens evne til å dekke sine betalingsforpliktelser på kort sikt. Selve arbeidskapitalprinsippet er beskrevet i regnskapsforskriften (2000). Det følger av § 7, 1.ledd at:

All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens virksomhet og fylkeskommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk av midler bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.

4.1.2 Bruttoprinsippet

Bruttoprinsippet fremgår av regnskapsforskriften (2000, § 7, 2. ledd), som sier at *«alle utgifter, utbetaling, inntekter og innbetaling skal regnskapsføres brutto (...)»*. Dette betyr at inntekter og utgifter ikke skal regnskapsføres netto. Det kan altså ikke føres fradrag for inntekter knyttet til utgifter, og utgifter kan ikke føres som fradrag i tilhørende inntekter. Som en følge av dette fremgår den samlede tilgangen og bruken av midler fullstendig i bevilgningsregnskapet (GKRS, 2011, s.32).

4.1.3 Anordningsprinsippet

Anordningsprinsippet er kommunens periodiseringsprinsipp, og slår fast i hvilken periode inntekter og utgifter skal regnskapsføres. I regnskapsforskriften (2000, § 7, 3.ledd) blir det slått fast hva som er formålet med periodiseringen i kommuneregnskapet: *«anordningsprinsippet skal danne et best mulig grunnlag for å sammenholde budsjett og regnskap gjennom at anskaffelses- og anvendelsestidspunktet, heller en betalingstidspunktet, er utgangspunkt for regnskapsføringen»*.

Av kommunelovens (1992, § 48) følger det at «*Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes*». I regnskapsforskriften (2000, § 7, 3. ledd) utdypes dette: «*Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes*».

4.1.4 Beste estimat

Dersom det er usikkerhet rundt et beløp i regnskapet skal det regnskapsføres et anslått beløp i årsregnskapet. Denne bestemmelsen omtales av GKRS (2011, s.39) som beste estimat. Beste estimat er forankret i regnskapsforskriften (2000, § 7, 5. ledd), hvor det står at «*i den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunkt for regnskapsavleggelse, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år.*»

4.1.5 Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet fremkommer ikke av regnskapsforskriften § 7, men kan implisitt utledes fra regnskapsforskriften § 8 (GKRS, 2011, s.39). Forsiktighetsprinsippet er et universelt regnskapsprinsipp som henger sammen med usikkerhet i regnskapsføringen. Ifølge GKRS (2011, s.40) kommer forsiktighetsprinsippet til uttrykk i kommuneregnskapet gjennom kravet om regnskapsføring av urealisert tap.

4.1.6 Formuesbevaringsprinsippet

For å ivareta målet om bærekraftig økonomisk utvikling i kommunene er det utarbeidet tre handlingsregler for kommunal økonomiforvaltning (GKRS, 2011, s.13). Disse handlingsreglene omtales som formuesbevaringsprinsippet. Formuesbevaring som begrep er ikke definert i forarbeidene eller omtalt i selve kommuneloven. Det er likevel en vanlig forståelse i det kommunaløkonomiske miljøet at formuesbevaring er et grunnleggende prinsipp for kommunal økonomiforvaltning (Arbeidsgruppe KRD, 2006, referert til i GKRS, 2011, s13).

4.2 Kommunal regnskapsrapportering

I kommuneloven (1992, Kapittel 8) fremkommer det hvilken rapporteringsplikt kommuner har ovenfor staten. Kommuner er etter kommuneloven (1992, § 48) pliktig til å utarbeide:

- Årsregnskap (§ 48, 1.ledd)
- Årsberetning (§ 48, 1.ledd)

Kommuner er i tillegg pålagt å utarbeide økonomiplan (Kopl., 1992, § 44) og årsbudsjett (Kopl., 1992, § 45).

4.2.1 Årsregnskap

Kommuneloven (1992, § 48) slår fast at kommunen hvert år skal utarbeide årsregnskap. Årsregnskapet skal omfatte alle de økonomiske midlene kommunen har hatt til rådighet i løpet av året og anvendelsen av disse. Av regnskapsforskriften (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 3, 1.ledd) fremgår det at årsregnskapet skal bestå av følgende obligatoriske oppstillinger:

- Driftsregnskap
- Investeringsregnskap
- Balanseregnskap
- Økonomisk oversikter
- Noteopplysninger

Dersom kommunen har lånefond, skal det settes opp og føres et særskilt bevilgningsbudsjett, bevilgningsregnskap og balanseregnskap i samsvar med vedlegg 5 til budsjettforskriften og vedlegg 6 til regnskapsforskriften.

4.2.1.1 Drifts- og investeringsregnskap

Årsregnskapet deles inn i en driftsdel og en investeringsdel (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 3). Driftsregnskapet består av regnskapskjema 1A og 1B, og skal inneholde den ordinære løpende virksomheten. Oppstillingsplanene til skjema 1A og 1B følger av vedlegg 1 til regnskapsforskriften. Investeringsregnskapet skal inneholde tiltak av investeringsmessig karakter og tiltak som ikke er løpende. Investeringsregnskapet skal føres

i samsvar med regnskapsskjema 2A og 2B jfr. Regnskapsforskriften § 3, 4. ledd. Oppstillingsplanene til skjema 2A og 2B følger av vedlegg 2 til regnskapsforskriften

4.2.1.2 Balanseregnskap

Balanseregnskapet skal vise status for kommunens balanseførte eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av året (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 3, 5.ledd). Balanseregnskapet skal stilles opp i henhold til vedlegg 3 i regnskapsforskriften.

4.2.1.3 Økonomiske oversikter

De økonomiske oversiktene er på samme måte som regnskapsskjemaene delt inn i en driftsdel og en investeringsdel (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 4). De økonomiske oversiktene gir først og fremst et bilde av den økonomiske situasjonen i kommunen (GKRS, 2014, s.4). Av regnskapsforskriften (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 4) fremgår det at «*De økonomiske oversikten skal vise typer av inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger og utgifter, utbetalinger og avsetninger*». Oversiktene skal stilles opp i henhold til vedlegg 4 og 5 i regnskapsforskriften.

4.2.1.4 Noteopplysninger

Noteopplysningene skal gi informasjon om postene i årsregnskapet. Bestemmelsene om noteopplysningenes innhold fremgår av regnskapsforskriften (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000) § 5, § 12 nr. 3 og § 13.

4.2.2 Årsberetning

Kommunene skal ifølge kommuneloven (1992, § 48) utarbeide en årsberetning. Det spesifiseres i § 48, 5. ledd at årsberetningen skal gi opplysninger om forhold som er viktige for brukerne for å bedømme kommunens utvikling, resultat og økonomiske stilling. Årsberetningen skal også gi opplysninger om andre vesentlige og kritiske forhold, som ikke fremgår av årsregnskapet. Det skal videre gjøres rede for kommunens likestilling, mangfold og etikk.

5. Bergensprosjektet

Bergensprosjektet var et samarbeidsprosjekt mellom en forskergruppe ved NHH og Bergen kommune om å utvikle, implementere og analysere en ny årsrapport for kommunen (Monsen, 2014b, s.3). Det praktiske arbeidet med å utarbeide Bergen kommunes nye årsrapport ble gjennomført av en prosjektgruppe bestående av en forskergruppe og tjenestemenn i Bergen kommune, med Olov Olson som leder. Forskergruppen bestod av Sverre Høgheim, Frode Mellemvik, Rignor H. Olsen og Norvald Monsen. Helge Frosta, Hennig Holt og Åse Velure deltok også (Monsen, 1993, s.19).

Et av formålene med Bergensprosjektet var å utvikle en ny årsrapport for Bergen kommune i samsvar med ønskene og behovene til politikerne og tjenestemennene i kommunen. Et annet formål var å studere prosessen med å utvikle og utarbeide den nye årsrapporten, samt studere rapportens innhold og reaksjoner på rapporten (Monsen, 1993, s.19). Prosjektgruppen undersøkte også om politikerne brukte årsrapporten som et kontrollinstrument overfor administrasjonen, samt om rapporten ble brukt på andre måter.

5.1 Bergen kommunes regnskapsavleggelse på 1980-tallet

I *Regnskap i politikken?* skriver Monsen (1993, s.71) at Bergen kommunes regnskapsavleggelse på 1980-tallet var svært komplisert og omfattende. Bergen kommune var pålagt å utarbeide en standardrapport med tilhørende revisjonsberetning. Standardrapporten for Bergen kommune for 1984 var et svært omfattende dokument på over 600 sider med talloppstillinger uten en eneste kommentar (Monsen, 1993, s.74).

For å gjøre det lettere for leserne å tilegne seg informasjon om det tilbakelagte regnskapsåret, utarbeidet Bergen kommune i tillegg til standardrapporten en regnskapsredegjørelse og en årsberetning. Regnskapsredegjørelsen for 1983 var et dokument på vel 20 sider og gav en redegjørelse for regnskapsavleggelsen. Årsberetningen for 1984 var et omfattende dokument på om lag 300 sider med diverse talloppstillinger og kommentarer til aktiviteten i kommunen. Årsberetningen syntes å inneholde et tilfeldig oppsett av opplysninger og som ikke var koordinert med innholdet i standardrapporten (Monsen, 1993, s.71).

Monsen (1993, s.72) skriver at standardrapporten, regnskapsredegjørelsen og årsberetningen ble utarbeidet av tre forskjellige administrative enheter, noe som førte til at regnskapsavleggelsen ikke fremstod som et enhetlig sett av opplysninger. Det fremkom av de første intervjuene som ble gjennomført av prosjektgruppen at politikerne oppfattet det standardiserte kommuneregnskapet som svært omfattende, uoversiktlig og vanskelig å forstå. Det ble også påpekt at regnskapet kom alt for sent ut og ble dermed uaktuelt (Monsen, 1993, s.80). Standardrapporten ble brukt svært lite på 1980- tallet og var et dokument av underordnet betydning i kommunen (Monsen, 1993, s.81). Politikerne ønsket et mindre og mer oversiktlig regnskap. Det var ønsker om verbale kommentarer til regnskapstallene, opplysninger om trender i de forskjellige sektorene og grafiske fremstillinger.

5.2 Forskningsprosessen i Bergensprosjektet

Bergensprosjektet startet i 1984 og gikk over flere år. Forskningsprosjektet ble gjennomført som et aksjonsforskningsprosjekt. Monsen (1993, s.33) fremhever i *Regnskap i politikken?* at det var viktig for prosjektgruppen at toppolitikere og ledende tjenestemenn i kommunen (heretter kalt lokale aktører) ble involvert i prosessen. Gjennom intervju fikk de lokale aktørene anledning til å velge innhold i rapporten og hva de eventuelt ville bruke den til.

Den nye årsrapporten baserte seg i stor grad på årsrapporten til Uppsala kommun i Sverige og reaksjoner fra intervjuene med de lokale aktørene. Prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1984 påvirket strukturen på rapporten, inkludert rapportens innhold, noe som igjen førte til reaksjoner fra lokale aktører. Reaksjonene fra de interne aktørene ble videre analysert av forskerne, og de påvirket i neste omgang prosessen med å utarbeide de etterfølgende årsrapportene (for 1985 og 1986) (Monsen, 1993, s.3). Etter at årsrapporten for 1986 var utarbeidet, trakk forskergruppen seg ut av det praktiske arbeidet med årsrapporten. Kommunen fortsatte imidlertid prosessen med å utarbeide årsrapport på egenhånd (Monsen, 1993, s.204).

5.3 Bergensmodellen

Årsrapporten som ble utarbeidet i Bergensprosjektet var på ca.40 sider og bestod av både årsregnskap (finansiell analyse) og årsberetning (rådmannens kommentar, tema, lønn og personale og avdelingsavsnitt) (Monsen, 1993, s.127). I tillegg til selve årsrapporten var det

lagt ved et frittstående bilag som viste utviklingen i drift og investeringer i faste priser de siste fem årene. Prosjektgruppen hadde fokus på en fin utforming med bilder og fargelagte tabeller, slik at den skulle være innbydende å lese.

Monsen (1993, s.130) presenterer i *Regnskap i politikken?* innholdet i den finansielle analysen:

- Tre regnskapsmodeller
 - Balanse
 - Finansieringsanalyse
 - Kommunalt regnskapsresultat
- Hovedtall (nøkkeltall)
- Finansiell vurdering
- Noter til regnskapsmodellene

Innledningsvis i rapporten ble det gitt nærmere forklaring på noen begrep som ble brukt. Deretter ble balansen presentert, inndelt i omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig gjeld, langsiktig gjeld og egenkapital. Den var mer en likviditetsoversikt enn en oversikt over samtlige eiendeler og gjeld, fordi anleggsmidlene kun i begrenset grad var aktiverte i balanseregnskapet (Monsen, 1993, s.130).

Videre kom finansieringsanalysen, som var delt inn i løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet. Finansieringsanalysen viste endringen i kommunens arbeidskapital, som videre var dekomponert for å vise endringen i likvide midler. Kommunal regnskapsresultat ble vist i egen modell.

Vedtatt budsjett og avvik mellom vedtatt budsjett og regnskap ble vist. Videre ble det presentert fire hovedtall som tok for seg ulike sider ved kommunens finansielle utvikling og stilling. I tillegg var det også en finansiell vurdering av hele kommunen. Denne vurderingen bygget på de opplysningene som kom frem i balansen, finansieringsanalysen og hovedtallene. I rapporten var det fokus på klar begrepsbruk og systematiske noter (Monsen, 2014a, s.56).

5.4 Reaksjoner på den nye årsrapporten

Årsrapporten, som finansieringsanalysen var en del av, ble godt mottatt av politikerne og tjenestemennene i Bergen kommune. De likte spesielt årsrapportens helhetsfokusering, tilgjengelighet og oversikten den ga om utviklingen i kommunen. De mente at vanlige politikere som ikke var regnskapsekspert fikk en total oversikt som ikke var for detaljert, men tilstrekkelig (Monsen, 1993, s.133).

De viktigste bruksområdene for årsrapporten var foredrag, budsjettarbeid og oppslagsverk. Årsrapporten ble dessuten brukt til kontrollformål. Det var stort sett bare revisjonen som brukte årsrapporten som kontrollinstrument, og ikke politikerne overfor administrasjonen. (Monsen, 1993, s.167).

5.5 Eksterne virkninger

Bergen kommune var den første norske kommunen som utarbeidet en årsrapport (Monsen, 1993, s.187). Den første årsrapporten for Bergen kommune fulgte i grove trekk årsrapporten for Uppsala kommun i Sverige. I neste omgang ble erfaringer fra årsrapportprosessen i Bergen kommune, spredd videre til andre norske kommuner, som også begynte å utarbeide årsrapporter (Monsen, 1993, s.201). Dessuten utarbeidet Kommunaldepartementet et forslag til nye regnskapsforskrifter eller regnskapsnormer, som følge av forandringen i kommunal regnskapspraksis.

5.6 Oppsummering av Bergensprosjektet

De tidligere regnskapsrapportene til Bergen kommune var veldig detaljerte og omfattende, og bygde på en svært komplisert regnskapsteknologi. Det var nærmest umulig for en person uten ekspertise å bruke disse rapportene, noe som førte til at rapportene ble lite brukt. Den nye årsrapporten inneholdt kun 40 sider med informasjon som var relativt enkel å forstå. Politikerne begynte derfor å bruke rapporten for å oppnå læring om hva som har skjedd i organisasjonen i den tilbakelagte perioden (Monsen, 1993, s.7). Det ble også eksterne virkninger fra Bergensprosjektet, i form av at andre norske kommuner begynte å utarbeide årsrapporter, samt at det ble utarbeidet forslag til nye regnskapsforskrifter.

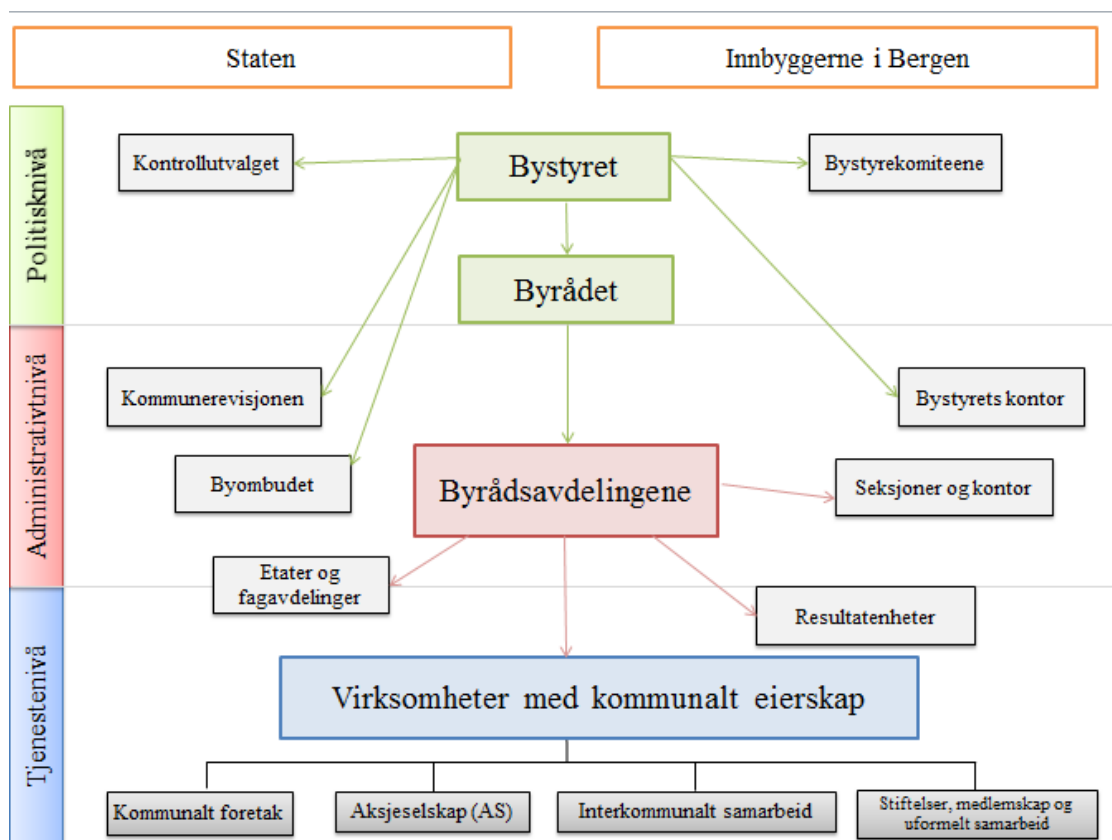
6. Empiri

6.1 Bergen kommune

Bergen ble grunnlagt i 1070 og har en lang historie bak seg. Bergen kommune ligger i Hordaland fylke på Vestlandet. Kommunen er Norges nest største kommune med 275 112 innbyggere og ca. 17 000 ansatte i 2014. Bergen sies å være «Byen mellom de syv fjell» og er delt inn i åtte bydeler. Når vi i fortsettelsen omtaler organisasjonen Bergen kommune, mener vi de politiske og administrative enhetene i Bergen kommune.

6.1.1 Bergen kommunes styringssystem

Bergen kommune har en parlamentarisk styringsform. Figur 6.1 viser hvordan Bergen kommune har organisert seg i tre ulike nivå; politisk nivå, administrativt nivå og tjenestenivå.



Figur 6.1: Slik er kommunen organisert. Utarbeidet med utgangspunkt i en illustrasjon av styringssystemet i Bergen (Bergen kommune, 2014b)

6.1.1.2 Politisk nivå

Som det fremgår av figur 6.1 består det politiske nivået i Bergen kommune av bystyret og byrådet. Bystyret er det øverste styrende organet i kommunen, mens byrådet det utøvende organet (Bergen kommune, 2014a, s.10). Representantene i bystyret blir valgt av kommunens innbyggere. Bystyret oppretter selv et byråd som blir øverste leder av kommunens administrasjon.

Bystyret

Bystyret i Bergen består av 67 politiske representanter som velges hvert fjerde år ved kommunestyrevalget. Bystyrets medlemmer er fordelt på seks bystyrekomiteer, hvor hele den kommunale virksomheten er fanget opp (Bergen kommune, 2014a, s.10). Fem av komitéene er fagkomitéer, med ansvar for hver sine fagområder hvor de foretar innstillinger i saker til bystyret og utøver politisk tilsyn og kontroll med de enhetene som ligger under komitéenes ansvarsområde. I tillegg til fagkomiteene har bystyret opprettet Komité for fullmakter og politisk styringssystem.

I følge Bergen kommune (2014a, s.15) har bystyret tre overordnede oppgaver:

1) Vedta budsjett og økonomiplan

Bystyret har det øverste økonomiansvaret og fordeler de midlene kommunen har til rådighet. På grunnlag av bystyrekomiteenes og partigruppenes arbeid med byrådets budsjettforslag, vedtar bystyret budsjett og økonomiplan og legger de overordnede føringene for kommunens aktivitet og utvikling.

2) Fastsette overordnede mål og utvikle langsiktige strategier

Bystyret har ansvar for å trekke opp hovedlinjene for kommunens aktivitet. Dette gjøres blant annet gjennom valg av styringssystem og avklaring av hovedlinjene for kommunens organisasjon og tjenesteproduksjon, og ved behandling av enkeltsaker og overordnede planer innenfor de ulike områdene av kommunens virksomhet.

3) Føre tilsyn og kontroll

Som kommunens øverste myndighet har bystyret ansvar for å føre tilsyn med hele den kommunale forvaltningen. Bystyret skal sørge for at virksomheten drives i samsvar med gjeldende regelverk, vedtak og inngåtte avtaler, og se til at vedtak iverksettes og følges opp.

For å kunne utøve sitt tilsyn og kontrollansvar har bystyret rett og plikt til å kreve nødvendig informasjon.

Byrådet

Som utøvende organ skal byrådet iverksette bystyrets overordnede beslutninger, prinsipper og føringer, og deretter rapportere de oppnådde resultatene tilbake til bystyret. Byrådet leder den kommunale administrasjonen og har ansvaret for alle kommunale tjenester. Byrådet består av en byrådsleder og seks byråder (Bergen kommune, 2014a, s. 44). Byrådslederen har det øverste utøvende politiske ansvaret, mens hver av byrådene har ansvar for hver sin byrådsavdeling.

6.1.1.3 Administrativt nivå

Det følger av figur 6.1 at byrådsavdelingene er på det administrative nivået i kommunen. Byrådsavdelingene skal være et støtteapparat for den politiske ledelsen og de skal gjennomføre byrådets politikk (Bergen kommune, 2014a, s.44). De har også ansvar for underliggende seksjoner og kontor, etater/fagavdelinger, resultatenheter og virksomheter hvor kommunen er eier.

6.1.1.4 Tjenestenivå

Det tredje nivået i Bergen kommunes styringssystem er tjenestenivået. Tjenestenivået består av resultatenheter, virksomheter hvor kommunen er eier, samt deler av etater/ fagavdelinger.

6.2 Bergen kommunes rapportering

I kapittel 4.2 ble det presentert hvilke rapporteringskrav som stilles til kommunene i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskapet og årsberetningen. I dette kapittelet vil vi se på hvordan Bergen kommune gjennomfører den lovpålagte rapporteringen. Siden denne utredningen handler om de økonomiske oversiktene, vil vi i hovedsak konsentrere oss om Bergen kommunes rapportering av disse. Det vil også kort nevnes hvordan de oppfyller kravene om rapportering knyttet til de andre delene av årsregnskapet og årsberetningen. Vi har tatt for oss årene 2011-2013.

6.2.1 Årsmeldingen

Bergen kommune fremstiller årsregnskapet og årsberetningen i én samlet rapport som de presenterer som årsmelding. Årsmeldingens utforming er lik i årene 2011-2013.

Årsmeldingen for 2013 er på 156 sider og presenterer Bergen kommunes virksomhet og økonomi gjennom tall, grafer, tekst og bilder. Utformingen av årsmeldingen er oversiktlig og informasjonen kommer tydelig frem.

6.2.1.1 Årsberetningen

I den første delen av årsmeldingen presenteres Bergen kommunes årsberetning. Årsberetningen fremstiller Bergen kommunes generelle økonomiske stilling. Årsberetningen inneholder også redegjørelser fra de enkelte byrådsavdelingene hvor de kommenterer sine driftsregnskap og viktige hendelser i løpet av året. Årsberetningen er utarbeidet i samsvar med bestemmelsene i kommuneloven § 48, 5. ledd.

6.2.1.2 Årsregnskapet

I den andre delen av årsmeldingen presenteres Bergen kommunes årsregnskap. Årsregnskapet inneholder de obligatoriske oppstillingene som fremgår av Kommuneloven (kompl., 1992, § 48). Årsregnskapet består av følgende oppstillinger:

- Økonomisk oversikt driftsregnskap
- Økonomisk oversikt investeringsregnskap
- Balanse
- Driftsregnskapet 1A og 1B
- Investeringsregnskapet 2A og 2B
- Noter
- Lånefondets balanseregnskap
- Lånefondets bevilgningsregnskap
- Økonomisk oversikt driftsregnskap - Bergen kommune (konsern)
- Økonomisk oversikt investeringsregnskap - Bergen kommune (konsern)
- Konsern balanse

I fortsettelsen vil presenteres Bergen kommunes økonomiske oversikter fra årsregnskapet 2013:

ØKONOMISK OVERSIKT DRIFTSREGNSKAP

Tall i 1000 kroner	Regnskap 2013	Justert budsjett 2013	Vedtatt budsjett 2013	Regnskap 2012
DRIFTSINNTEKTER				
Brukerbetalinger	764 677	741 220	738 943	708 869
Andre salgs- og leieinntekter	1 458 433	1 395 307	1 378 675	1 426 828
Overføringer med krav til motytelse	1 906 109	1 367 446	1 404 180	1 779 904
Rammetilskudd	4 753 682	4 733 285	4 713 600	4 631 319
Andre statlige overføringer	376 164	357 338	330 584	349 903
Andre overføringer	79 039	72 983	65 463	81 450
Inntekts- og formuesskatt	7 415 343	7 458 278	7 390 278	7 007 326
Eiendomsskatt	201 022	201 306	210 000	125 740
Andre direkte og indirekte skatter	0	0	0	0
Sum driftsinntekter	16 954 468	16 327 164	16 231 923	16 111 939
DRIFTSUTGIFTER				
Lønnsutgifter	7 445 543	7 281 161	7 203 070	7 019 307
Sosiale utgifter	2 024 443	2 065 848	2 034 382	1 881 697
Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod.	2 516 362	2 215 031	2 218 303	2 332 987
Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod.	3 315 826	3 279 325	3 231 965	3 206 141
Overføringer	1 618 198	1 316 536	1 314 688	1 521 744
Avskrivninger	545 235	545 235	643 559	524 437
Fordelte utgifter	-488 734	-435 911	-438 069	-475 241
Sum driftsutgifter	16 976 874	16 267 225	16 208 097	16 011 073
Brutto driftsresultat	-22 407	59 938	23 826	100 266
EKSTERNE FINANSINNTEKTER				
Renteinntekter og utbytte	525 083	512 245	472 865	353 490
Gevinst finansielle instrumenter (omløpsmidler)	4 620	4 019	4 019	7 174
Mottatte avdrag på lån	2 607	3 570	3 570	3 347
Sum eksterne finansinntekter	532 311	519 834	480 454	364 010
EKSTERNE FINANSUTGIFTER				
Renteutgifter og låneomkostninger	455 357	471 124	464 379	527 503
Tap finansielle instrumenter (omløpsmidler)	1 498	3 001	1 378	1 378
Avdrag på lån	303 133	303 200	303 200	288 340
Utlån	4 500	4 280	4 280	4 499
Sum eksterne finansutgifter	764 489	781 605	773 237	821 721
Resultat eksterne finanstransaksjoner	-232 178	-261 771	-292 783	-457 710
Motpost avskrivninger	545 235	545 235	643 559	524 437
Netto driftsresultat	290 650	343 402	374 602	166 992
BRUK AV AVSETNINGER				
Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk	72 302	72 302	0	92 055
Bruk av disposisjonsfond	66 104	66 104	36 715	156 978
Bruk av bundne driftsfond	83 517	57 168	36 852	75 412
Sum bruk av avsetninger	221 922	195 573	73 566	324 445
AVSETNINGER				
Overført til investeringsregnskapet	163 531	222 419	300 289	130 954
Avsatt til dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk	0	0	3 863	0
Avsatt til disposisjonsfond	231 758	235 595	89 198	122 495
Avsatt til bundne driftsfond	117 285	80 962	54 818	165 687
Sum avsetninger	512 573	538 976	448 168	419 136
Regnskapsmessig merforbruk(-) / mindreforbruk	0	0	0	72 302

120

HOVEDOVERSIKTER REGNSKAP 2013

Tabell 6.1: Økonomisk oversikt driftsregnskap (Bergen kommune, 2014c, s.120)

ØKONOMISK OVERSIKT INVESTERINGSREGNSKAP

Tall i 1000 kroner	Regnskap 2013	Justert budsjett 2013	Vedtatt budsjett 2013	Regnskap 2012
INNTEKTER				
Salg driftsmidler og fast eiendom	26 349	49 756	50 000	75 944
Andre salgsinntekter	29 299	0	0	28 343
Overføringer med krav til motytelse	46 545	57 910	15 000	71 623
Statlige overføringer	48 872	72 507	10 412	19 868
Andre overføringer	467	2 287	0	6 948
Renteinntekter, utbytte og eieruttak	159	0	0	176 364
Sum inntekter	151 691	182 461	75 412	379 090
UTGIFTER				
Lønnsutgifter	7 766	52	0	4 238
Sosiale utgifter	2 118	0	0	1 367
Kjøp varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod.	1 666 228	2 907 841	2 523 630	1 307 883
Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod.	3 074	0	0	1 986
Overføringer	261 973	104 418	47 820	245 142
Renteutgifter og omkostninger	42 627	0	0	45 892
Fordelte utgifter	-1 235	0	0	-548
Sum utgifter	1 982 552	3 012 311	2 571 450	1 605 959
FINANSIERINGSTRANSAKSJONER				
Avdrag på lån	252 160	252 417	60 246	258 233
Utlån	755 090	766 169	550 000	564 445
Kjøp av aksjer og andeler	55 171	49 270	49 270	48 455
Dekning av tidligere års udekket	0	0	0	0
Avsatt til ubundne investeringsfond	256 398	289 483	63 712	266 046
Avsatt til bundne fond	283 761	241 372	187 754	229 213
Sum finansieringstransaksjoner	1 602 580	1 598 710	910 982	1 366 392
Finansieringsbehov	3 433 441	4 428 561	3 407 020	2 593 261
FINANSIERING				
Bruk av lån	2 196 257	2 941 644	2 753 749	1 678 967
Mottatte avdrag på utlån	461 640	458 474	253 712	296 065
Salg av aksjer og andeler	79 139	69 009	0	10 186
Bruk av tidligere års udisponert	0	0	0	0
Overført fra driftsregnskapet	163 531	222 419	300 289	130 954
Bruk av disposisjonsfond	13 017	69 389	0	9 172
Bruk av ubundne investeringsfond	276 461	334 237	99 270	266 955
Bruk av bundne investeringsfond	237 538	321 079	0	200 684
Bruk av bundne driftsfond	3 859	12 309	0	258
Sum finansiering	3 433 441	4 428 561	3 407 020	2 593 261
Udekket (-) / Udisponert	0	0	0	0

Tabell 6.2: Økonomisk oversikt investeringsregnskap (Bergen kommune, 2014c, s.121)

Økonomisk oversikt driftsregnskap

Bergen kommunes Økonomisk oversikt driftsregnskap presenteres i tabell 1. Økonomisk oversikt driftsregnskap er utarbeidet i tråd med lovens krav og etter vedlegg 4 til regnskapsforskriften. Økonomisk oversikt driftsregnskap viser Bergen kommunes driftsaktiviteter og hvordan disse er finansiert. Bergen kommune følger minimumskravet i regnskapsforskriften § 4. Dermed presenteres årets- og fjorårets regnskapstall. Bergen kommune presenterer også vedtatt budsjett og justert budsjett for regnskapsåret.

Den økonomiske oversikten inneholder tre resultatbegreper. Disse presenteres i det følgende.

Brutto driftsresultat

Det første resultatbegrepet i Økonomisk oversikt driftsregnskap er «Brutto driftsresultat». Brutto driftsresultat viser forholdet mellom kommunens eksterne driftsinntekter og driftsutgifter inkludert avskrivninger. Bruttodriftsresultat viser altså forskjellen mellom Bergen kommunes løpende innbetalinger og utbetalinger knyttet til driften. For 2013 rapporterer Bergen kommune et negativt Brutto driftsresultat på kr 22 millioner.

Netto driftsresultat

Det andre resultatbegrepet i Bergen kommunes Økonomisk oversikt driftsregnskap er «Netto driftsresultat». «Netto driftsresultat» er lik «Brutto driftsresultat» tillagt «Netto eksterne finanstransaksjoner». «Netto driftsresultat» gir dermed uttrykk for Bergen kommunes forhold mellom tilgang på driftsmidler fra eksterne kilder og hvordan midlene er brukt for å anskaffe innsatsfaktorer til driftsaktivitetene. «Netto driftsresultat» viser også hvordan Bergen kommune har brukt midlene til dekning av renter og avdrag på innlån. Sagt på en annen måte viser «Netto driftsresultat» Bergen kommunes endring i arbeidskapital knyttet til driften.

Netto driftsresultat er å betrakte som det sentrale begrepet i kommuneregnskapet (Kommunal og Regional Departementet, 2006, s.18). Bergen kommune rapporterer for 2013 et positivt netto driftsresultat på 291 millioner. Dette betyr at Bergen kommunes driftsinntekter har vært store nok til å dekke alle drifts-, rente- og avdragsutgifter knyttet til driften.

Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk

«Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk» er det tredje resultatbegrepet i Bergen kommunes Økonomisk oversikt driftsregnskap. Resultatbegrepet regnskapsmessig

merforbruk/mindreforbruk fremkommer ved å korrigere «Netto driftsresultat» for interne transaksjoner i form av bruk av avsetninger og nye avsetninger. Bergen kommune rapporterer et regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk på kr 0.

Økonomisk oversikt investeringsregnskap

Bergen kommunes Økonomisk oversikt investeringsregnskap presenteres i tabell 2. I Økonomisk oversikt investeringsregnskap vises Bergen kommunes investeringsaktiviteter og hvordan disse er finansiert. Bergen kommune stiller opp oversikten etter vedlegg 5 i regnskapsforskriften. Økonomisk oversikt investeringsregnskap presenterer, i likhet med Økonomisk oversikt driftsregnskap, årets justerte- og vedtatte budsjett. I økonomisk oversikt investeringsregnskap finnes bare ett resultatbegrep; «udekket/udisponert».

Udekket/udisponert

Det fremkommer ikke direkte av forskriften at «Udekket/udisponert» er et resultatbegrep. Som en følge av at «Udekket/udisponert» behandles på samme måte som «Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk», betraktes det ifølge GKRS (2011, s.8) som et resultatbegrep. Bergen kommune rapporterer et «Udekket/udisponert» resultat lik kr 0 i Økonomisk oversikt investeringsregnskap.

Bergen kommunes investeringsinntekter fratrukket investeringsutgifter og finansieringstransaksjoner utgjør kommunens finansieringsbehov. Finansieringsbehovet dekkes av ulike finansieringstiltak. Et «Udekket/udisponert» resultat lik kr 0, betyr dermed at Bergen kommune i 2013 dekket sitt finansieringsbehov knyttet til investeringer ved hjelp av gjennomførte finansieringsaktiviteter.

6.3 Oversikt over inntekter og utgifter

Oversikt over inntekter og utgifter

Tall i 1000

Regnskap			Vedtatt budsjett			
2011	2012	2013	Note	2013	Avvik	
Løpende virksomhet						
<i>Inntekter</i>						
6 634 790	7 133 066	7 616 365	Skatter	1	7 600 278	16 087
4 580 376	4 981 222	5 129 846	Statlige overføringer	2	5 044 384	85 462
4 750 613	4 829 420	5 220 687	Andre inntekter	3	4 502 214	718 473
<i>Utgifter</i>						
15 154 083	16 141 633	16 795 268	Driftsutgifter	4	16 003 986	788 286
414 602	527 503	455 357	Renteutgifter og låneomkostninger		464 379	-9 022
397 094	274 572	716 273	A. Løpende virksomhet netto		678 511	40 758
Investeringsvirksomhet						
666 721	389 824	232 065	Investeringsinntekter	5	75 412	156 653
1 778 643	1 654 963	2 038 957	Investeringerutgifter	6	2 620 720	-581 763
-1 111 922	-1 265 139	-1 806 892	B. Investeringsvirksomhet netto		-2 545 308	738 416
Finansieringsvirksomhet						
<i>Innlåning</i>						
1 428 274	1 664 542	2 134 315	Nye eksterne lån	7	2 753 749	-619 434
521 197	546 573	555 293	Avdrag eksterne lån	7	363 446	191 847
<i>Utlåning</i>						
258 695	299 412	464 247	Avdrag utlån	8	257 282	206 965
508 224	568 944	759 590	Nye utlån	8	554 280	205 310
657 548	848 437	1 283 679	C. Finansieringsvirksomhet netto		2 093 305	-809 626
-57 280	-142 130	193 060	Netto inntekt (A+B+C)		226 508	-30 452
Endring i likvide midler						
-57 280	-142 130	193 060	Netto inntekt			
648 339	-346 804	-124 900	Endring i diverse omløpsmidler	9		
127 595	316 384	-40 923	Endring i kortsiktig gjeld	10		
718 654	-172 550	27 237	Endring i likvide midler			
Kommunalt regnskapsresultat						
-57 280	-142 130	193 060	Netto inntekt		226 508	-30 452
19 479	14 445	63 942	Endring i ubrukte lånemidler		-	63 942
Netto endring finansielle instrument						
-3 978	3 536	6 008	(omløpsmidler)	11	-	-
132 335	178 379	-126 602	Netto premieavvik	12	48 200	-174 802
1 499	18 073	-136 404	Intern finansiering netto	13	-222 645	86 241
92 055	72 303	4	Årets overskudd/underskudd		52 063	-55 071

Tabell 6.3: Oversikt over inntekter og utgifter

«Oversikt over inntekter og utgifter» er en resultatoppstilling som viser informasjonen som i dag presenteres i «Økonomisk oversikt driftsregnskap» og «Økonomisk oversikt investeringsregnskap». I «Oversikt over inntekter og utgifter» presenteres informasjonen fra de økonomiske oversiktene på én enkelt side.

«Oversikt over inntekter og utgifter» er basert på finansieringsanalysen «Bergensmodellen» som ble utarbeidet i forbindelse med Bergensprosjektet. Bergensmodellen ble utviklet for å tilfredsstille politikernes og tjenestemenns behov for informasjon. I kraft av at «Oversikt over inntekter og utgifter» er en finansieringsanalyse, viser den kommunens anskaffelse og anvendelse av midler. Dette gjøres i form av rapportering av påløpte inntekter og utgifter.

Oversikten skiller seg imidlertid fra «Bergensmodellen» på noen punkter. Vi benevner oppstillingen for «Oversikt over inntekter og utgifter» istedenfor «Finansieringsanalyse». Vi har også endret begrepet «Endring arbeidskapital» til «Netto inntekt».

I «Oversikt over inntekter og utgifter» presenteres regnskapstall for de siste tre årene. I tillegg presenteres en kolonne for vedtatt budsjett, og en kolonne for avvik mellom vedtatt budsjett og årets regnskapstall.

«Oversikt over inntekter og utgifter» er en komprimert oversikt. «Oversikt over inntekter og utgifter» består av en hovedtabell som viser «Netto inntekt». «Netto inntekt» er delt inn i de tre aktivitetene «Løpende virksomhet», «Investeringsvirksomhet» og «Finansieringsvirksomhet». I tillegg til hovedtabellen presenteres tabellene «Endring i likvide midler» og «Kommunal regnskapsresultat». Postene i «Oversikt over inntekter og utgifter» er nærmere spesifisert i nummererte noter. Notene presenteres i vedlegg 1.

De ulike elementene i «Oversikt over inntekter og utgifter» forklares nærmere i det følgende.

6.3.1 Hovedtabellen

Hovedtabellen i «Oversikt over inntekter og utgifter» består av de tre aktivitetene «Løpende virksomhet», «Investeringsvirksomhet» og «Finansieringsvirksomhet», som summerer seg til «Netto inntekt». «Oversikt over inntekter og utgifter» er utarbeidet etter et rendyrket påløptprinsipp og viser dermed bare faktiske inntekter og utgifter. Dette innebærer at poster som ikke representerer faktiske påløpte inntekter og utgifter er tatt ut av hovedtabellen. Disse postene er «Netto endring finansielle instrument (omløpsmidler)», «Netto premieavvik» og «Avskrivninger».

6.3.1.1 Løpende virksomhet

«Løpende virksomhet» er den første aktiviteten i hovedtabellen. «Løpende virksomhet» gir en oversikt over kommunens inntekter og utgifter som hører til den daglige driften av kommunen. De to postene «Skatter» og «Statlige overføringer» representerer kommunens to viktigste inntektskilder. Disse postene er derfor oppgitt øverst i «Løpende virksomhet» og på hver sin linje. «Andre inntekter» inneholder flere poster som sammen utgjør en stor del av kommunens inntekter. I notene finnes det en nærmere spesifisering hva disse posten inneholder.

I likhet med kommunens inntekter er kommunens utgifter listet opp. Posten «Driftsutgifter» er en samlepost og utgjør den største delen av kommunens utgifter knyttet til driften. I notene spesifiseres innholdet i posten. Posten «Renteutgifter og låneomkostninger» presenteres på egen linje, da kommuner har store lån og dermed store renteutgifter.

Inntektene og utgiftene knyttet til driften summeres opp i summeringslinjen «Løpende virksomhet netto». Denne summeringslinjen viser dermed kommunens tilgang på og avgang av midler knyttet til driften.

I 2013 hadde Bergen kommune en netto tilgang på midler knyttet til driften på ca. kr 716,3 millioner.

6.3.1.2 Investeringsvirksomhet

Investeringsvirksomhet er den andre aktiviteten i hovedtabellen. I denne aktiviteten summeres investeringsinntektene og investeringsutgiftene til «Investeringsaktiviteter netto» og viser kommunens tilgang på og avgang av midler knyttet til investeringsaktiviteter. Investeringsinntektene og investeringsutgiftene spesifiseres nærmere i notene.

I 2013 hadde Bergen kommune en netto avgang av midler knyttet til investeringsaktiviteter på ca. kr 1 806,9 millioner.

6.3.1.3 Finansieringsvirksomhet

Finansieringsvirksomhet er den tredje aktiviteten i hovedtabellen. Denne aktiviteten viser kommunens inntekter og utgifter knyttet til kommunens finansieringsaktiviteter. Kommunens finansieringsvirksomhet deles opp i to avdelinger. Den første avdelingen er kommunens innlånning. Denne avdelingen viser kommunens låneopptak i perioden, og hvor mye som er betalt i avdrag på disse lånene. I den andre avdelingen vises kommunens

utlånsaktivitet. Denne avdelingen gir en oversikt over hvor mye kommunen har lånt ut i nye utlån, og hvor mye kommunen har mottatt i avdrag på eksisterende utlån. De tilhørende notene gir en mer detaljert oversikt over kommunens lån, samt en spesifisering av avdrag knyttet til henholdsvis driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

De to avdelingene «Innlåning» og «Utlåning» summerer seg opp til «Finansieringsvirksomhet netto». Summeringslinjen viser dermed kommunens faktiske tilgang på og avgang av midler knyttet til kommunens finansieringsaktiviteter.

I 2013 hadde Bergen kommune en netto tilgang på midler på ca. kr 1 283,7 millioner knyttet til finansieringsaktiviteter.

6.3.1.4 Netto inntekt

De tre avdelingene «Løpende virksomhet», «Investeringsvirksomhet» og «Finansieringsvirksomhet» summeres til resultatbegrepet «Netto inntekt». «Netto inntekt» gir dermed uttrykk for kommunens totale anskaffelse av midler i form av påløpte inntekter og total anvendelse av midler i form av påløpte utgifter. «Netto inntekt» er å anse som hovedresultatbegrepet i oppstillingen.

I 2013 hadde Bergen kommune en netto tilgang på midler på ca. kr 193 millioner.

6.3.2 Endring i likvide midler

I tabellen «Endringen i likvide midler» fremkommer kommunens endring på kontoen «Kasse, postgiro og bankinnskudd» i løpet av året. «Oversikt over inntekter og utgifter» er utarbeidet for å vise kommunens anskaffelse og anvendelse av midler, med utgangspunkt i kommunens påløpte inntekter og utgifter. Alle inntektene og utgiftene er imidlertid ikke innbetalt eller utbetalt enda. I tabellen «Endring i likvide midler» korrigeres derfor «Netto inntekt» for «Endring i diverse omløpsmidler» og «Endring i kortsiktig gjeld» for å få frem Bergen kommunes faktiske endring i likvide midler.

I 2013 økte Bergen kommunes likvide midler med ca. kr 27,2 millioner.

6.3.3 Kommunalt regnskapsresultat

Tabellen «Kommunalt regnskapsresultat» viser at ved å tilbakeføre postene som er trukket ut av hovedtabellen, samt korrigerer for ubrukte lånemidler, fremkommer samme resultat som samlet blir rapportert i kommunens økonomiske oversikter.

«Kommunalt regnskapsresultat» tar utgangspunkt i resultatbegrepet «Netto inntekt». Det korrigeres først for kommunens endring i «Ubrukte lånemidler». Denne korrigeringen gjøres på grunn av kommuneregnskapets noe spesielle håndtering av låneopptak og bruk av lån. I kommuneregnskapet er det bruken av lånet, og ikke selve låneopptaket som inntektsføres. I 2013 er det i Bergen kommune inntektsført ubrukte lånemidler fra tidligere år. Dette er altså tidligere låneopptak som ikke er blitt inntektsført før i regnskapet for 2013. Inntektsføringen av disse midlene representerer altså ikke en faktisk anskaffelse av midler for Bergen kommune. I «Oversikten over inntekter og utgifter» er kommunens inntektsføring av lån redusert med tilsvarende beløp som ubrukte lånemidler. De ubrukte lånemidlene må derfor tilbakeføres.

Det andre det korrigeres for i «Kommunalt regnskapsresultat» er postene «Netto endring finansielle instrument (omløpsmidler)», «Netto premieavvik» og «Avskrivninger» som ble trukket ut av hovedtabellen. Det tredje det korrigeres for i «Kommunalt regnskapsresultat» er «Intern finansiering netto». Denne posten består av interne overføringer i form av bruk av tidligere avsetninger, nye avsetninger og overføringer mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet. Ingen av disse postene representerer faktisk anskaffelse eller anvendelse av midler for kommune, og er derfor tatt ut av «Oversikt over inntekter og utgifter». Den netto virkningen av disse tilbakeføres.

Etter korrigeringen av «Netto inntekt» for de nevnte postene fremkommer «Årets overskudd/underskudd». I 2013 rapporterer Bergen kommune et overskudd på kr 4000. Dette resultatet tilsvarer det samlede resultatet på kr 0 som rapporteres i de økonomiske oversiktene. Differansen på kr 4000 skyldes avrundinger i arbeidet med tallmaterialet under utarbeidelsen av «Oversikt over inntekter og utgifter».

6.4 Resultat av intervjuene

Vi ringte opp og avtalte med ti politikere fra Bergen bystyre at vi skulle sende dem intervju spørsmålene på e-post. Vi fikk svar fra fire politikere. Tre av politikerne svarte på intervju spørsmålene skriftlig, mens vi hadde et møte med den fjerde politikerens. I dette avsnittet presenterer vi inntrykkene vi sitter igjen med fra de skriftlige svarene samt møtet med den fjerde politikerens. Politikerne nummereres fra 1-4 for å kunne skille mellom svarene fra dem. Spørsmålene som ble sendt ut på e-post presenteres i vedlegg 2.

6.4.1 Resultater fra de skriftlige intervjuene

I dette delkapittelet presenteres resultatene fra de skriftlige intervjuene med Politiker 1, Politiker 2 og Politiker 3.

6.4.1.1 Økonomisk oversikter over drift- og investeringsregnskap

Bruk av de økonomiske oversiktene

Fra intervjuene sitter vi igjen med et inntrykk av at de økonomiske oversiktene hovedsakelig brukes ved den formelle behandlingen av årsmeldingen og årsregnskapet. De blir imidlertid også brukt ved behov ellers i året. Politiker 2 skrev for eksempel at han benytter de økonomiske oversiktene som mal for oppsett av budsjett, samt ved lovlighetsvurdering av finansieringen.

Informasjonen de økonomiske oversiktene gir

Politiker 1 og Politiker 3 synes at de økonomiske oversiktene gir dem den informasjonen de trenger. Politiker 1 skrev imidlertid at den er for omstendelig lagt opp sammenlignet med «Oversikt over inntekter og utgifter». Han skrev videre:

Bergen kommune (og sikkert de fleste andre kommuner) har fortsatt et stykke vei å gå før regnskapsoppstillingene (og budsjett dokumentene) gjør dem lettere lesbar og forståelig. Det pågår nok vurderinger i fagadministrasjonen, og jeg håper masterutredningen kan hjelpe dem på veien. I tillegg bør KS øke ambisjonene med å bistå kommunene i å lage mer pedagogiske oppsett.

Politiker 2 synes derimot ikke at de økonomiske oversiktene gir ham den informasjonen han trenger. Han syntes at de viser for dårlig effekten av manglende vedlikehold, samt at

ordningen med premieavvik er problematisk. I tillegg pekte han på at manglende realisme i investeringsbudsjettene gjør sammenligning lite relevant.

Det var enighet i svarene fra de tre politikerne at det kan være vanskelig å forstå informasjonen i dagens oppstillinger. Politiker 3 skrev at det er en treningssak å forstå seg på oppstillingene og at han har lang erfaring i å bruke dem. Med tanke på nyere bystyrerepresentanter og publikum, kunne oppstillingene med fordel vært satt opp enklere og mer lettfattelige. Politiker 2 tror at det for noen kan virke forvirrende å skille mellom brutto- og netto driftsresultat, før og etter justering av avskrivninger og avdrag.

Bruk av annen regnskapsinformasjon

De tre politikerne benytter seg i stor grad av annen regnskapsinformasjon enn de økonomiske oversiktene. Det er spesielt tertialrapportene og budsjett som blir brukt. Annen informasjon som også nevnes er enhetsregnskap og økonomiplan. Politiker 1 skrev: *«Ja, vi bruker tertialrapporter oftere enn årsregnskapet, fordi de er koplet direkte opp til politiske prioriteringer gjennom året.»* Politiker 3 skrev at innen hans fagfelt som er forbundet med store investeringer, benytter han oppstillinger som hjelpemiddel for å ha kontroll på hvordan økonomien i de ulike prosjektene ligger an.

6.4.1.2 «Oversikt over inntekter og utgifter»

Synspunkter på «Oversikt over inntekter og utgifter»

De tre politikerne synes at «Oversikt over inntekter og utgifter» er en interessant oppstilling som gir ny informasjon. Politiker 3 skrev: *«Først og fremst, så vil jeg gi honnør for arbeidet dere her har gjort, og peke på at den alternative oppstillingen har flere positive elementer i seg.»* Politiker 1 og Politiker 3 skrev at de syntes at oppstillingen er enklere, mer oversiktlig og lettere å sette seg inn i enn de som Bergen kommune bruker i sitt årsregnskap.

For eksempel syntes Politiker 1 at «Oversikt over inntekter og utgifter» er genialt lagt opp ved at man kan lese oversiktlige noter dersom man vil gå mer i dybden. Dette utdypet han med:

For folkevalgte er det interessant å selv kunne velge hvor detaljert man ønsker å gå inn i tallmateriale. Derfor er oppstillingen interessant. For en enkel oversikt ser man på oversikten over inntekter og utgifter. Vil man gå mer i dybden, ser man videre på notene.

Politiker 3 trakk frem er at det er veldig positivt at «Oversikt over inntekter og utgifter» spesifiserer avvik.

Politiker 2 skrev at «Oversikt over inntekter og utgifter» ligner mye på en kontantstrømsanalyse, som det tidligere var krav om at kommunene skulle utarbeide. Videre skrev han at «Oversikt over inntekter og utgifter» kan brukes for å følge kontantstrømmen, men at den ikke vil kunne erstatte dagens oversikter.

I intervjuene ble det pekt på noen mangler ved «Oversikt over inntekter og utgifter». Politiker 3 syntes at det mangler en oversikt over justert budsjett, som han synes er relevant. Politiker 2 pekte på at det er et problem at «Oversikt over inntekter og utgifter» skiller ut avdrag på lån og premieavvik. Han skrev at dette gjør at «Oversikt over inntekter og utgifter» ikke hindrer at drift finansieres gjennom lån. Dessuten mente han at resultatet ser bedre ut enn det er i virkeligheten. Han avsluttet med: *«Flott med fokus på nye modeller – men bør bearbeides mer for å fylle lovkravene.»*

Politiker 1 foreslo at «Oversikt over inntekter og utgifter» kunne vært bygget enda mer ut, for eksempel ved at Note 4 (driftsutgifter) hadde vært brutt ytterligere ned i enda mer detaljerte tabeller. Han skrev at dette kan for eksempel Byrådsavdeling for finans gjøre i «virkeligheten».

Bruk av «Oversikt over inntekter og utgifter»

Politikerne er positive til at «Oversikt over inntekter og utgifter» kan brukes. Politiker 3 skriver: *«Den kan fint brukes i arbeidet mitt, da det er et oversiktlig oppsett.»* De tre politikerne er opptatt av at den skal tilfredsstillere lovens krav. På spørsmål om «Oversikt over inntekter og utgifter» bør komme istedenfor eller i tillegg til dagens økonomiske oversikter, mener Politiker 2 og Politiker 3 at «Oversikt over inntekter og utgifter» bør komme som et tillegg til de økonomiske oversiktene. Dette begrunnet i manglene beskrevet over. Politiker 3 la til at *«(...) Nå skal man aldri være redde for omstillinger, men det er et poeng at nåværende system er godt innarbeidet hos de som bruker det mest (...)»*.

6.4.2 Resultat fra personlig møte

I dette delkapittelet presenteres resultatene fra det personlige møtet med Politiker 4.

6.4.2.1 Bruk av regnskap

Når Politiker 4 beskrev sin bruk av regnskapet, sa han at det er debatt rundt årsmeldingen hvert år. Han sa videre at når regnskapet kommer ut i april året etter, er det på en måte gammelt nytt som legges frem. Vi har inntrykk av at politikeren ikke synes at regnskapet, og da spesielt årsregnskapet, er så veldig interessant. Dette henger sammen med at han sa at oppstillingene viser kommunen samlet, mens byrådsavdelingene har egne budsjett og regnskap som de følger opp. Bystyret har ikke mulighet til å bryte ned og se innholdet i de enkelte postene i de økonomiske oversiktene. Politikeren ga inntrykk av at han i større grad benytter budsjett og tertialrapporter i sitt arbeid.

Han syntes arbeidet vårt med regnskapsrapportene var interessant. Han kom med forslag til videre studier hvor det kan utarbeides en standard mal for informasjonen som fremlegges mellom budsjettet og regnskapet, for å danne en rød tråd mellom budsjett- og regnskapsarbeidet. I den sammenheng mente han at det burde være mulig å bruke prinsipper fra vårt arbeid.

6.4.2.2 Informasjonen i de økonomiske oversiktene

For å få en god forståelse av informasjonen i oppstillingene sa han at man er avhengig av prosa og noter. Han foreslo at ved digital presentasjon av regnskapet kan det være en informasjonsknapp ved siden av postene som det kan trykkes på for å få en forklaring på innholdet i posten.

Det at det er en blanding mellom finansielt orienterte- og lønnsomhetsposter i oppstillingene oppfattet han ikke som særlig problematisk. Han mente imidlertid at det klart vil være bra med rendyrkede finansielle poster. Dette begrunnet han med at når de økonomiske oversiktene inneholder en blanding mellom pengeposter og lønnsomhetsposter vil det være lettere for administrasjonen å skjule informasjon.

Videre fortalte han at bystyremedlemmene utgjør et utsnitt av kommunens innbyggere. Politikere som er ny i politikken får en innføring i kommunens regnskap og budsjett, men han mente det med fordel kunne være ytterligere fokus på opplæring av politikerne. På denne måten vil politikerne få bedre forutsetninger for å forstå informasjonen som gis i oppstillingene.

6.4.2.3 Synspunkter på «Oversikt over inntekter og utgifter»

Politiker 4 syntes oppstillingen «Oversikt over inntekter og utgifter» så veldig bra ut og tror at folk kan forstå mer av den. Han syntes spesielt at drift og investering kommer tydelig frem. I tillegg trakk han frem at det var veldig interessant at oppstillingen viser avvik i egen kolonne. Bystyret er opptatt av å få frem avvik. Spesielt er opposisjonen interessert i å få frem avvik i form av merforbruk. Byrådet derimot, vil kanskje ikke være like interessert i å vise avvikene så tydelig.

7. Analyse

I dette kapitlet anvendes teorien presentert i kapittel 3 til å analysere utredningens problemstillinger. Innledningsvis drøftes det om hvorvidt prinsippene som ligger til grunn for kommuneregnskapet i lovverket og litteraturen er relevant for kommuneregnskapet. I fortsettelsen belyses det ved hjelp av prinsipal-agent-teorien hvorfor regnskapet er viktig, og hvorfor det er viktig at politikerne forstår informasjonen som rapporteres i regnskapsoppstillingene. Videre vurderes styrker og svakheter ved dagens økonomiske oversikter og «Oversikt over inntekter og utgifter».

7.1 Utarbeidelse av regnskap i offentlig sektor

Privat sektor består av markedskoblede organisasjoner som har som mål å oppnå lønnsomhet. I privat sektor utarbeides det derfor lønnsomhetsregnskap etter regnskapslovens regler. Kommuner har, som forklart i kapittel 3, i motsetning til private bedrifter ikke som mål å oppnå et positivt økonomisk resultat. En kommunes mål er å fordele og benytte sine økonomiske midler slik at de skaper størst mulig velferd for sine innbyggere (GKRS, 2011, s.9). Bergen kommune mottar sine inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, hovedsakelig i form av skatteinnbetalinger og statlige bevilgninger. Kommunens inntekter blir fordelt på den offentlige forvaltningens tjenesteområder gjennom budsjetter som vedtas av de folkevalgte politikerne. Bergen Kommune er dermed en budsjettkoblet organisasjon.

Bergen kommunes årsbudsjett er en bindende plan for kommunens virksomhet i året. Budsjettet viser forventet tilgang på midler og hvordan fellesskapets midler er planlagt anvendt i året. I regnskapet vises den faktiske tilgangen på midler og hvordan midlene faktisk er anvendt. I følge Monsen (2015, s.4) representerer budsjettet en pengebeslutning i den forstand at det spesifiseres hvor store utgifter som skal brukes til ulike offentlige oppgaver samt hvordan disse utgiftene skal finansieres i form av inntekter. Budsjettet kan derfor omtales som et inntekts- og utgiftsbudsjett, eller alternativt som et pengebudsjett. For at Bergen kommunes regnskap skal kunne sammenlignes med budsjettet, må regnskapet, i likhet med budsjettet, fokusere på pengevirkingen av inntektene og utgiftene. Regnskapet må altså være et pengeregnskap. Regnskapet har dermed en kontrollfunksjon, eller med andre ord en bevilgningskontroll, overfor budsjettet. Gjennom regnskapet kan det dermed kontrolleres om det politisk vedtatte budsjettet har blitt overholdt.

7.2 En kommentar til de grunnleggende regnskapsprinsippene

De grunnleggende regnskapsprinsippene som ligger til grunn for utarbeidelse av kommuneregnskapet ble presentert i kapittel 4.1. Disse prinsippene baserer seg i stor grad på de grunnleggende prinsippene som ligger til grunn for utarbeidelse av regnskap i privat sektor. I fortsettelsen ses det på om hvorvidt disse er relevante å bruke i kommuneregnskapet som er et pengeregnskap.

7.2.1 Arbeidskapitalprinsippet

Kommuneregnskapet betegnes som et arbeidskapitalregnskap. I følge arbeidskapitalprinsippet skal all tilgang på og bruk av midler i løpet av året fremgå av regnskapet. Som nevnt i kapittel 7.1 fokuserer kommuneregnskapet på pengevirksomheten av inntektene og utgiftene. Et regnskap som fokuserer på pengevirksomheten av inntektene og utgiftene kan ifølge Mülhaupt (1987, referert i Monsen 2015, s.5) omtales som et utgifts- og inntektsregnskap. De fleste har et forhold til inntekter og utgifter, begrepet arbeidskapital er det derimot ikke alle som har kjennskap til. Det vil dermed være mer informativt å benevne regnskapet for et inntekts- og utgiftsregnskap istedenfor et arbeidskapitalregnskap.

7.2.2 Bruttoprinsippet

I kapittel 4.1.2 fremkommer det at bruttoprinsippet slår fast at alle utgifter og inntekter skal regnskapsføres brutto. Et pengeregnskap skal rapportere pengevirksomheten av inntekter og utgifter og det vil derfor ikke være behov for å presisere at inntektene og utgiftene skal regnskapsføres hver for seg. Dersom det for eksempel gjøres fradrag for en inntekt knyttet til en utgift, vil ikke pengevirksomheten av hverken inntekten eller utgiften fremkomme. Bruttoprinsippet er derfor et overflødig prinsipp i et rendyrket pengeregnskap.

7.2.3 Anordningsprinsippet

Anordningsprinsippet danner grunnlaget for periodisering av inntekter og utgifter i kommuneregnskapet. Det følger av Kommuneloven (1992, § 48) at *«alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes»*. Tas det utgangspunkt i pengeperiodiseringen fra inntekts- og utgiftsfiguren (figur 3.3), knytter imidlertid anordningsprinsippet seg til anordnede

inntekter og utgifter. Etter anordningsprinsippet i figur 3.3 er det altså inntekter og utgifter som er anvist til innbetaling eller utbetaling som skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år. Ses det derimot på ordlyden i § 48, vises det til kjente utgifter og inntekter. I samsvar med figur 3.3 relaterer kjente utgifter og inntekter seg til påløpte utgifter og inntekter, altså forpliktelse til utbetaling og krav på innbetaling. Det som i kommuneregnskapet benevnes anordningsprinsippet, er altså egentlig et påløptprinsipp.

Kommunelovens § 48 utdypes i regnskapsforskriftens § 7, 3. ledd. Her spesifiseres det at «alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes». I følge Monsen (2014a, s.36) gjør denne presiseringen det enda mer uklart hva som menes med anordningsprinsippet i kommuneregnskapet. En utbetaling er en utgift som er utbetalt og en innbetaling er en inntekt som er innbetalt. Følgelig kan ikke en utbetaling eller en innbetaling være ubetalt.

Monsen (2014c, s.28) påpeker dessuten at på grunn av bruddene på det som i dag benevnes anordningsprinsippet i kommuneregnskapet vil det være mer riktig å benevnes dagens periodiseringsprinsipp for et modifisert anordningsprinsipp. Bruddene på anordningsprinsippet diskuteres nærmere i kapittel 7.5.1. Siden det imidlertid ikke er snakk om anordnede inntekter og utgifter, men derimot påløpte inntekter og utgifter, mener Monsen (2014c, s.28) at periodiseringsprinsippet i kommuneregnskapet med fordel kan benevnes et modifisert påløptprinsipp.

Vi vil i fortsettelsen benevne kommunens periodiseringsprinsipp for påløptprinsippet istedenfor anordningsprinsippet.

7.2.4 Beste estimat

Prinsippet om beste estimat er tydelig basert på tilsvarende prinsipp i regnskapsloven § 4-2. Beste estimat legger til grunn at dersom det er usikkerhet rundt et beløp, skal det regnskapsføres et anslått beløp. I lønnsomhetsregnskap finnes det i større grad usikre regnskapsstørrelser enn i kommuneregnskapet. Det er derfor et større behov for beste estimat i lønnsomhetsregnskapet enn i kommuneregnskapet. I et påløptregnskap regnskapsføres kun kjente inntekter og utgifter, det vil dermed ikke være usikkerhet rundt hvilket beløp som skal regnskapsføres. Dersom kommuneregnskapet hadde vært en rendyrket påløptregnskap, ville det derfor ikke vært behov for prinsippet om beste estimat.

7.2.5 Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er nok et prinsipp som er tydelig basert på private regnskapsregler. I regnskapsloven (1998, § 4-1 nr.4) fremkommer det at urealisert tap skal resultatføres. I følge GKRS (2011, s.40) kommer forsiktighetsprinsippet til uttrykk i kommuneregnskapet gjennom kravet om regnskapsføring av urealisert tap. Det er altså en klar sammenheng mellom forsiktighetsprinsippet i kommuneregnskap og forsiktighetsprinsippet i privat regnskap. Regnskapsføring av urealiserte verdiendringer bryter med kommuneregnskapets påløptprinsipp. Urealiserte verdiendringer representerer ikke faktiske inntekter og utgifter i form av krav på innbetaling og forpliktelse til utbetaling. Dersom kommuneregnskapet hadde vært et rendyrket påløptregnskap ville urealiserte verdiendringer ikke blitt ført i regnskapet, og det ville dermed ikke vært et behov for et forsiktighetsprinsipp.

7.3 Prinsipal-agent-relasjoner i Bergen kommune

Regnskapet er ment å fungere i relasjonen mellom en prinsipal og en agent. Mauland og Mellemvik (2004, s.176) definerer ulike brukergrupper av statsregnskapet ut i fra denne relasjonen. I det følgende brukes den samme tilnærmingen når det ses på ulike brukergrupper av kommuneregnskapet. I forbindelse med Bergen kommunes regnskap finnes det flere prinsipal-agent-relasjoner.

Den første prinsipal-agent-relasjonen er relasjonen mellom staten og Bergen kommune. Staten kan betraktes som en prinsipal overfor kommunen i form av være långiver, skattemottaker, bidragsyter og lovgiver. En stor del av den kommunale virksomheten hviler på oppgaver som Stortinget har pålagt kommunene gjennom lovgivning. Kommunen som agent skal gjennomføre disse oppgavene og blir videre rapporteringspliktig overfor staten. Staten er hovedmottaker av alle de forskriftsbestemte regnskapsrapportene som Bergen kommune utarbeider og har derfor en sentral rolle når det gjelder bruk av regnskapsinformasjonen. Staten har behov for regnskapsinformasjon fra kommunesektoren for å kunne følge med i, og sammenligne, den økonomiske stillingen og bruken av ressursene i kommunene. I følge Aastved og Mauland (2006, s.15) er staten dermed både normgiver og regnskapsbruker.

Den andre prinsipal-agent-relasjonen i Bergen kommune er relasjonen mellom kommunens innbyggere og politikerne i bystyret. Gjennom skatteinnbetalinger finansierer kommunens

innbyggere kommunen og kan derfor sies å være Bergen kommunes eiere. Mauland og Mellemvik (2004, s.176) sier imidlertid at innbyggerne som prinsipaler er uensartet og at de dermed har begrenset innflytelse. Innbyggerne lar seg derfor representere i ledelsen av kommunen, altså bystyret, ved de politikerne som de velger. Bystyrepolitikerne som agenter skal handle på vegne av innbyggerne og blir rapporteringspliktige overfor dem. Innbyggerne er dermed en aktuell brukergruppe av kommuneregnskapet. Gjennom regnskapet kan innbyggerne kontrollere om politikerne har gjennomført de målsetninger som er satt.

Den tredje prinsipal-agent-relasjonen i Bergen kommune er relasjonen mellom bystyret og byrådet. Bystyret utgjør befolkningens representative forsamling, og legger de overordnede føringene for kommunens aktivitet og utvikling ut i fra velgernes ønsker. Følgelig kan bystyrepolitikerne betraktes som den fremste prinsipalen tilknyttet kommuneregnskapet. Bystyret delegerer myndighet til byrådet, som dermed blir rapporteringspliktig overfor bystyret. Byrådet har ansvar for realisering av politiske vedtak og at tjenesteproduksjonen blir utført med minst mulig ressursinnsats. Videre er byrådet ansvarlig for intern kontroll, produksjon og rapportering av pålitelige budsjett- og regnskapsdata. Regnskapsinformasjon er et viktig instrument for å få god økonomistyring i kommunene (Aastvedt og Mauland, 2006, s.16). Byrådet er dermed en sentral bruker av kommuneregnskapet.

En fjerde prinsipal-agent-relasjon i Bergen kommune er relasjonen mellom byrådet og administrasjonen. Byrådet er den øverste ledelsen av kommunens administrasjon. Byrådet består av en byrådsleder og seks byråder som leder hver sin byrådsavdeling i kommunen. Byrådsavdelingene ligger på det administrative nivået i Bergen kommune. I byrådsavdelingene er byrådene den øverste politiske ledelse, mens den øverste administrative leder er en kommunaldirektør. Fullmaktene bystyret har gitt til byrådet, delegerer byrådet i stor grad videre til administrasjonen. Byrådenes instruksjonsmyndighet overfor etater og underliggende virksomheter utøves gjennom kommunaldirektøren. Det er altså en prinsipal-agent-relasjon hvor byrådet bestående av flere byrådsavdelinger er prinsipalen, og byrådsavdelingenes administrasjoner er agenter.

7.3.1 Kommunepolitikerne er de viktigste brukerne av regnskapet

I analysen legges det til grunn at kommunestyret, i Bergen kommune representert ved bystyret, er hovedbrukerne av kommuneregnskapet. Dette begrunnes i at nettopp kommunestyret blir definert som den viktigste brukergruppen av kommuneregnskapet i

forarbeidene til kommuneloven (Ot.prp. nr. 43 (1999-2000), referert til i GKRS, 2011, s.20-21). Kommunestyret har det øverste ansvaret for å forvalte og kontrollere bruken av de offentlige midlene. Det er derfor viktig at denne brukergruppen får den informasjonen de trenger i regnskapet. De folkevalgte politikerne representerer et tverrsnitt av kommunens innbyggere og det kan derfor ikke forventes at politikerne har spesiell regnskapskompetanse. Politikerne kan altså ikke regnes som profesjonelle brukere. GKRS (2011, s.23) presiserer imidlertid at regnskapet ikke skal unngå å gi informasjon om kompliserte økonomiske forhold, men at også kompliserte forhold skal presenteres på en mest mulig forståelig måte.

Selv om kommunestyret blir fremhevet som hovedbrukerne av regnskapet, sier GKRS (2011, s.21) at det også skal tas hensyn til andre brukeres informasjonsbehov. Andre sentrale brukere av kommuneregnskapet er som nevnt staten, kommunens administrasjon og kommunens innbyggere. I følge GKRS (2011, s.21) bør kommunestyrets behov veie tyngst ved konflikt mellom ulike brukergrupper. Det bør vurderes om andre gruppers informasjonsbehov kan dekkes på andre måter.

7.3.2 Ansvarsfunksjon

I kapittel 3.5 fremkom det at kontrollfunksjonen er en av regnskapets hovedfunksjoner. I følge Mellemvik og Olson (1996, s.13) kan regnskapets kontrollfunksjon ses på som en ansvarsfunksjon. Begrepet ansvar handler om å tildele noen ansvar og kreve ansvar fra dem (Olson, 1987, s.9). Regnskapet er med på å tydeliggjøre ansvarsforholdet mellom en prinsipal og en agent. Når kontroll- og ansvarsfunksjonen diskuteres innenfor rammen av prinsipal-agent-teori er ansvarsforholdet mellom prinsipalen og agenten tydelig.

Under Bergensprosjektet på 1980-tallet ble Bergen kommune styrt etter formannskapsmodellen. Det innebar at det var helt klart hvem som var ansvarlig overfor hvem. Kommunestyret tildelte rådmannen ansvaret for å gjennomføre intensjonene som budsjettet ga uttrykk for. Årsrapporten var rådmannens ansvarsrapportering til politikerne i kommunestyret.

I dag er dette ansvarsforholdet imidlertid mer uklart i Bergen kommune. I Bergen kommune, som har en parlamentarisk styringsmodell, finnes det som nevnt i kapittel 7.3 flere prinsipal-agent-relasjoner. Bystyret er agent overfor staten og innbyggerne. Videre er byrådet agent overfor bystyret, samtidig som administrasjonen er agent overfor byrådet. Det blir dermed uklart hvem som er ansvarlig og rapporteringspliktig overfor hvem. I Bergen kommune i

dag er det administrasjonen som utarbeider årsmeldingen på vegne av byrådet. Årsmeldingen avlegges av byrådet til bystyret, som deretter vedtar denne. Det er altså uklart om det er politikere som ansvarliggjør seg overfor politikere, altså byrådet overfor bystyret. Eller om det er administrasjonen som ansvarliggjør seg overfor byrådet, som så rapporterer til bystyret.

Det er altså uklart hvem regnskapsrapporteringen utgår fra. I utredningen tar vi utgangspunkt i relasjonen mellom bystyret og byrådet.

7.4 Behov for kontroll

Som vist i kapittel 6.1.1 delegerer bystyret beslutningsmyndighet til byrådet, som skal styre kommunens virksomhet på daglig basis. Byrådet fungerer dermed som en agent for bystyret.

I relasjonen mellom en prinsipal og en agent vil det kunne være informasjonsasymmetri. Bystyret og byrådet utfører ulike oppgaver og har ulik kontaktflate med organisasjonen. Som det fremkom i kapittel 3.8.2.2, er en følge av dette at bystyret og byrådet mottar særegen informasjon. Bystyret, som det øverste styrende organ, trenger informasjon for å styre virksomheten og få fram konsekvensene av politiske vedtak. Politikerne trenger i den sammenheng et oversiktsperspektiv. Informasjonstype, detaljeringsgrad og tidsintervall må derfor tilpasses et slikt perspektiv. I den sammenheng fremkommer det i Mauland og Mellemvik (2004, s.177) at politikere generelt sett er interessert i «paraplyoversikter». Byrådet på sin side trenger informasjon for intern kontroll og styring av virksomheten. Informasjonen må dermed være detaljert og à jour.

Som vist i kapittel 3.8.2.1 kan det være ulik målstruktur mellom prinsipalen og agenten. Hvis begge parter arbeider ut i fra sin egeninteresse, er det mulig at byrådet jobber mot mål som bystyret ikke ser på som optimale. Bystyret og byrådet kan ha ulike preferanser når det gjelder prioritering av hvilke områder i den kommunale virksomheten de skal bruke kommunens ressurser på. Ulik målstruktur kan også finnes i relasjonen mellom byrådet og administrasjonen. Administrasjonen kan tenkes å prioritere interne administrasjonsoppgaver som planlegging og personal, mens byrådet er interessert i å få iverksatt politiske vedtak.

For å redusere mulig opportunistisk atferd fra byrådet kan bystyret måle byrådets resultat. Dette er en av strategiene som ble presentert i kapittel 3.8.3 for å redusere prinsipal-agent-

problemer. I følge Eilifsen, A., Messier Jr., W. F., Glover, S. M. og Prawitt, D. F. (2010, s.6, oversatt fra engelsk) kan de to partene bli enige om at agenten jevnlig skal rapportere til prinsipalen. I en parlamentarisk styringsmodell må det i den forbindelse være en enighet om hvordan rapporteringen skal utformes og hvilke typer formell og uformell samhandling som er påkrevd for å følge opp rapporteringsordningene (Bergen kommune, 2014a, s. 10). Et eksempel på en slik rapporteringsordning er årsregnskapet hvor byrådet rapporterer til bystyret hvordan de har forvaltet kommunens ressurser. Primæroppgaven til regnskapsinformasjonen er ifølge Eilifsen et al. (2010, s.6, oversatt fra engelsk) å holde agenten ansvarlig overfor prinsipalen. I denne sammenheng, er altså årsregnskapets primæroppgave å holde byrådet ansvarlig overfor bystyret.

Enighet om rapporteringen løser imidlertid ikke hele problemet. Siden det er byrådet som er ansvarlig for å rapportere resultatene av sine handlinger, er byrådet i en posisjon til å manipulere regnskapsrapportene. I *Auditing & assurance services* (Eilifsen et al., 2010, s.6) fremkommer det at på dette punktet oppstår det et behov for å revidere regnskapsinformasjonen. Revisjon av regnskapsrapporteringen gir troverdighet til byrådets rapporterte informasjon. Risikoen for at informasjonen til bystyret som er utgått fra byrådet er feilaktig eller villedende vil således reduseres.

Selv om regnskapsinformasjonen fra byrådet passerer revisjonens kontroll, er det imidlertid ikke sikkert at informasjonsrisikoen mellom byrådet og bystyret er blitt fullstendig eliminert. Som sett i kapittel 3.8.2.2 vil agenter kunne ha en spesialkompetanse som ikke deles av prinsipalen, og kan på den måten sitte med privat informasjon om sine handlinger. Det er forskjell mellom bystyret, byrådet og administrasjonen når det gjelder kunnskap innenfor økonomi og regnskap. Det antas at bystyrepolitikernes kunnskap i økonomi og regnskap er på et generelt nivå. Administrasjonen som utarbeider regnskapsrapportene for byrådet, kan imidlertid karakteriseres som eksperter fordi de ofte har økonomisk- og administrativ utdanning og i tillegg kompetanse innen regnskapssystemet som kommunen anvender. Politikerne i byrådet, som er heltidsansatte, vil i likhet med administrasjonen ha bedre forutsetninger enn bystyret til å kunne studere regnskapsinformasjon kritisk.

I følge Mauland og Mellempvik (2004, s.177) kan det ikke forventes at politikerne har spesielle forkunnskaper om hva ulike regnskapsbegreper og regnskapsmodeller inneholder. Dette gir byrådet og administrasjonen mulighet til å manipulere og skjule, eller la vær å fremheve, viktig informasjon i regnskapsoppstillingene. Politikerne kan dermed gå glipp av

viktig informasjon i regnskapsrapportene om byrådets handlinger. Den ulike kompetansen mellom administrasjonen, byrådet og bystyrepolitikerne, kan føre til at administrasjonen og byrådet både bevisst og ubevisst har skjult informasjon. Ubevisst i den forstand at de ikke tenker over at informasjonen de rapporterer kan være vanskelig å forstå for politikerne. Bevisst i den forstand at de kan skjule informasjon i de kompliserte regnskapsoppstillingene. Dette kan de unnskyldes med at de har fulgt de forskriftsmessige rapporteringskravene.

Informasjonsasymmetrien mellom bystyret og byrådet kan reduseres ved å presentere regnskapsoppstillingene på en mer forståelig måte for politikerne. I den sammenheng kan den nye regnskapsoppstillingen «Oversikt over inntekter og utgifter» sette bystyrepolitikerne i bedre stand til å kontrollere byrådet.

7.5 Økonomisk oversikt driftsregnskap og Økonomisk oversikt investeringsregnskap

I dette kapittelet analyseres det om dagens økonomiske oversikter er egnet som kontroll- og beslutningsverktøy for bystyrepolitikerne i Bergen kommune.

7.5.1 Blanding av prinsipper

Økonomisk oversikt driftsregnskap og Økonomisk oversikt investeringsregnskap er to av de obligatoriske oppstillingene Bergen kommune etter kommuneloven (1992, § 48) skal utarbeide i forbindelse med årsregnskapet. De økonomiske oversiktene er utarbeidet på bakgrunn av det finansielt orienterte kommuneregnskapet som periodiserer sine inntekter og utgifter etter anordningsprinsippet. Som beskrevet i kapittel 4.1.3 sier anordningsprinsippet at *«alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes»*. På bakgrunn av dette skulle det kunne antas at de økonomiske oversiktene dermed rapporterte kommunens tilgang på og avgang av finansielle midler. I kommuneregnskapet finnes det imidlertid flere unntak fra anordningsprinsippet. Dette medfører at opplysningene i kommuneregnskapet, og dermed også i de økonomiske oversiktene, viser annen informasjon enn bare faktisk tilgang på og avgang av finansielle midler.

I *Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende prinsipper* beskriver GKRS (2011, s.38) to unntak fra anordningsprinsippet. Det første unntaket som beskrives er kommuners

behandling av innlån. Ved innlåning skal hele låneopptak balanseføres, men bare den delen av lånet som faktisk blir brukt i løpet av året skal inntektsføres. Dette unntaket er begrunnet med ønsket om å gi en bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet (GKRS, 2011, s.38). Dette fører imidlertid til at låneinntekten som fremkommer i økonomisk oversikt investeringsregnskap bare rapporterer kommunens låneforbruk og ikke det faktiske låneopptaket. Kommunens anskaffelse av midler i form av låneopptaket vil dermed kunne avvike fra det som blir rapportert som låneforbruk i den økonomiske oversikten.

Det andre unntaket fra anordningsprinsippet GKRS (2011, s.38) nevner er behandlingen av pensjon. I følge regnskapsforskriften (2000, § 13) skal kommunen regnskapsføre årets pensjonspremie og årets premieavvik. Premieavviket, som er forskjellen på beregnet pensjonskostnad og faktisk innbetalt pensjonspremie, skal altså inntekts- eller utgiftsføres i regnskapet. Premieavviket oppfyller ikke definisjonen på hverken en inntekt eller en utgift, da det hverken representerer et krav på innbetaling eller en forpliktelse til utbetaling. Premieavviket fremkommer likevel som en inntekt eller en utgift i kommunens regnskap.

I tillegg til unntakene fra anordningsprinsippet, nevner GKRS (2011, s.37) i *Kommuneregnskapet – Rammeverk og grunnleggende prinsipper* at verdiendringer på markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal regnskapsføres. Dette begrunnes med at markedsbaserte finansielle omløpsmidler er ansett som nære substitutt for penger, og at verdiendringer i slike omløpsmidler dermed raskt kan materialiseres i penger. Selv om slike verdiendringer raskt kan materialiseres i penger oppfyller de imidlertid ikke definisjonen på inntekter og utgifter, da verdiendringer hverken fører til et krav på innbetaling eller en forpliktelse til utbetaling. Slike verdiendringer bidrar til at det rapporteres inntekter og utgifter i de økonomiske oversiktene som ikke representerer faktisk tilgang på eller avgang av midler.

Et fjerde element i kommuneregnskapet som bryter med anordningsprinsippet er håndteringen av avskrivninger. Det stilles krav til at kommuner skal regnskapsføre avskrivninger i driftsregnskapet. Dette kravet er begrunnet i at det er behov for å kunne gi uttrykk for kapitalslitet ved bruk av kommunale bygninger, anlegg og driftsmidler for øvrig (Kommunal og moderniseringsdepartementet, 2004:22). Dette medfører at avskrivninger kostnadsføres i kommuneregnskapet. Avskrivninger er et brudd på anordningsprinsippet da de hverken representerer et krav på innbetaling eller en forpliktelse til utbetaling, og

representerer derfor ikke tilgang på eller avgang av midler. Avskrivningene skal imidlertid ikke gi resultateffekt. Effekten av disse elimineres derfor når kommunens resultat legges frem (Kommunal og moderniseringsdepartementet 2004:22). Dette blir nærmere forklart i kapittel 7.5.4, hvor resultatbegrepene i de økonomiske oversiktene diskuteres.

Unntakene fra anordningsprinsippet er en av hovedårsakene til at informasjonen som presenteres i oppstillingene blir vanskelig å forstå. Ved at pengeperiodiseringsprinsippet, som ligger til grunn for kommuneregnskapet, blandes med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, rapporterer regnskapet både pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon. Dette gjenspeiles i Bergen kommunes økonomiske oversikter. For politikerne, som ikke kan regnes som profesjonelle brukere, vil det kunne være vanskelig å skille hvilke poster som representerer finansielle strømmer og hvilke poster som representerer lønnsomhetstransaksjoner.

7.5.2 Begrepsbruk

I tillegg til at kombinasjonen av periodiseringsprinsipp gjør det vanskelig å forstå hvilken informasjon som presenteres i de økonomiske oversiktene, inneholder oversiktene også en del komplisert begrepsbruk.

I Økonomisk oversikt driftsregnskap kan begrepene «Overføring med krav til motytelse», «Fordelte utgifter» og «Mottatte avdrag på lån» nevnes. Hva som ligger i disse begrepene kan være vanskelig å forstå. De tre nevnte postene fra Økonomisk oversikt driftsregnskap er også å finne i Økonomisk oversikt investeringsregnskap. Posten som i Økonomisk oversikt driftsregnskap heter «mottatte avdrag på lån» heter imidlertid «mottatte avdrag på utlån» i Økonomisk oversikt investeringsregnskap. Denne benevnelsen er mer informativ enn benevnelsen i Økonomisk oversikt driftsregnskap, fordi den spesifiserer at de mottatte avdragene knytter seg til kommunens utlån. Poster som omhandler samme transaksjoner bør ha samme navn i de to oversiktene.

I de økonomiske oversiktene er det også knyttet noen uklarheter til fortegnbruken. I utgangspunktet er alle beløp oppgitt som positive størrelser. Posten «Fordelte utgifter» i både «Økonomisk oversikt driftsregnskap» og «Økonomisk oversikt investeringsregnskap» er imidlertid ført opp med et negativt fortegn. Ulik fortegnbruk er uheldig, da dette gjør at presentasjonen av informasjonen blir uklar.

Resultatbegrepene i de økonomiske oversiktene er dessuten vanskelige å fortolke. Disse blir drøftet i kapittel 7.5.4.

7.5.3 Tilpasset statens informasjonsbehov

Vi har nå sett at informasjonen som rapporteres i de økonomiske oversiktene er en blanding mellom pengeposter og lønnsomhetsposter, samt at det er komplisert begrepsbruk i de økonomiske oversiktene. Det kan videre stilles spørsmål ved om rapportene er utformet for å tilfredsstille politikernes informasjonsbehov.

GKRS (2014, s.3) skriver i *Notat – Regnskapskjemaene – formål og innhold* at ved utforming av budsjett- og regnskapsoppstillinger har departementet lagt stor vekt på årsbudsjettet og årsregnskapet skal være et effektivt styringsverktøy for kommunestyret. Samtidig skriver de at det ved utforming er lagt stor vekt på statens behov for informasjon om kommuneforvaltningen (tilsynsoppgaven). Med tilsynsoppgaven henvises det til at kommunenes økonomiske handlefrihet er begrenset gjennom handlingsreglene i kommunelovens økonomibestemmelser. I kapittel 4.1.6 er handlingsreglene beskrevet som formuesbevaringsprinsippet. I følge Mellempvik et al. (2012, s.268) er det nettopp statens behov for informasjon til å kontrollere kommunens økonomiske situasjon, som ligger til grunn for de forskriftspålagte oppstillingene i kommuneregnskapet. Dette støttes av Aastvedt og Mauland (2006, s. 15) som antar at den regnskapsinformasjonen som presenteres i henhold til forskriftene i hovedsak dekker statens behov for informasjon.

At det er statens informasjonsbehov som reflekteres i resultatoppstillingene bryter med GKRS (2011, s. 21) sin uttalelse om at kommunestyrets informasjonsbehov skal veie tyngst ved konflikt mellom ulike brukergrupper. Andre gruppers informasjonsbehov bør forsøkes å dekkes på andre måter. Det virker imidlertid som statens behov for informasjon til kontroll av kommunene er blitt veid tyngre enn politikernes behov for informasjon til styring av kommunen. Kommuneregnskapet er finansielt orientert, og det vil dermed være naturlig å utarbeide rapporter som viser kommunens tilgang på og avgang av midler, slik som for eksempel «Oversikt over inntekter og utgifter» gjør. Som en følge av at dagens økonomiske oversikter er tilpasset statens informasjonsbehov, rapporterer kan det føre til at politikerne ikke ser på de økonomiske oversiktene som særlig relevante.

7.5.4 Resultatbegrepene

At de økonomiske oversiktene ikke gir informasjon som er tilpasset politikernes behov, samt at informasjonen som presenteres i de økonomiske oppstillingene kan være vanskelig å forstå, ser vi igjen i de fire resultatbegrepene som presenteres i de økonomiske oversiktene.

Det kan diskuteres hvorvidt resultatbegreper er relevant i det hele tatt i kommuneregnskapet. Resultatbegrepene i kommuneregnskapet kan ikke kan tolkes på samme måte som i et lønnsomhetsregnskap. For private bedrifter som har lønnsomhet som målsetning vil det være relevant å måle om de finansielle midlene gir avkastning. For en kommune med mål om å skape velferd er det imidlertid vanskeligere å tolke resultatbegrepene. Et positivt resultat kan for eksempel bety at kommunen har brukt mindre penger enn planlagt på velferd, mens et negativt resultat kan bety at innbyggerne har fått mer velferd enn hva som var planlagt.

I fortsettelsen drøftes de fire resultatbegrepene i Bergen kommunes økonomiske oversikter.

7.5.4.1 *Brutto driftsresultat*

I 2013 rapporterte Bergen kommune et negativt «Brutto driftsresultat» på kr 22,4 millioner. «Brutto driftsresultat» inneholder imidlertid et utgiftsført «Premieavvik» på kr 126,6 millioner og utgiftsførte «Avskrivninger» på kr 545,2 millioner. Disse to postene oppfyller ikke definisjonen på utgifter fra innteks- og utgiftsfiguren (Figur 3.3). Hverken «Premieavvik» eller «Avskrivninger» fører til en forpliktelse til utbetaling for Bergen kommune. Disse postene representerer dermed ingen faktisk anvendelse av midler. Når det korrigeres for disse postene fremkommer det at forskjellen mellom kommunens driftsinntekter og driftsutgifter egentlig var kr 649,4 millioner $(-22,4 + 545,2 + 126,6)$. «Brutto driftsresultat» er dermed ikke egnet til å si noe om den faktiske anskaffelsen og anvendelse av kommunens midler knyttet til driften. Siden «Brutto driftsresultat» trekker inn disse lønnsomhetselementene, er det rimelig å anta at «Brutto driftsresultat» i større grad er egnet til å dekke statens informasjonsbehov enn kommunens informasjonsbehov.

7.5.4.2 *Netto driftsresultat*

For regnskapsåret 2013 rapporterer Bergen kommune et «Netto driftsresultat» på 290,6 millioner kroner. «Netto driftsresultat» er imidlertid påvirket av «Premieavvik» og «Avskrivninger» på samme måte som resultatbegrepet «Brutto driftsresultat». Effekten av avskrivningene blir imidlertid opphevet av «Motpost avskrivninger». I tillegg til de nevnte postene inneholder «Netto driftsresultat» en inntektsført «Urealisert verdiendring» på kr 6

millioner. «Urealisert verdiendring» representerer som nevnt i kapittel 7.5.1 ikke et krav på innbetaling, og er dermed ikke en faktisk inntekt.

«Netto driftsresultat» skal vise Bergen kommunes endring i arbeidskapital knyttet til kommunens drift. Korrigeres det for disse postene, er Bergen kommunes faktiske endring i arbeidskapital knyttet til driften kr 411,2 millioner (290,6 + 126,6 - 6).

Regnskapsføringen av premieavvik kan illustrerer hvor stor effekt regnskapsføringen av lønnsomhetsposter kan få over tid. For regnskapsåret 2013 ble det som nevnt utgiftsført et «Netto premieavvik» på kr 126,6 millioner i Bergen kommunes regnskap. Siden ordningen med premieavvik ble innført i 2002, har Bergen kommune opparbeidet seg et akkumulert premieavvik på ca. kr 2 milliarder. Det vil si at Bergen kommunes driftsregnskap har blitt kunstig forbedret med ca. 2 milliarder siden 2002. Premieavviket som står oppført som et omløpsmiddel i Bergen kommunes balanseregnskap representerer dessuten nesten halvparten av kommunens omløpsmidler. Arbeidskapitalbegrepet som er definert som omløpsmidler minus kortsiktig gjeld, mister dermed sin betydning når nærmere halvparten av omløpsmidlene bare er et resultat av regnskapstekniske momenter.

7.5.4.3 Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk

I 2013 rapporterer Bergen kommune et regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk lik kr 0. Hvilket vil si at Bergen kommunes inntekter og bruk av tidligere avsetninger har vært akkurat like store som kommunens utgifter og nye avsetninger. Uttrykket «mer- eller mindreforbruk» relaterer seg i utgangspunktet til budsjettet. I følge Mellempvik et al (2012, s.145) skal nemlig budsjettet gjøres opp med et budsjettert årsresultat lik kr 0. Når Bergen kommune da rapporterer et resultat på kr 0 kan det bety at de har inntektsført og utgiftsført like mye som budsjettert. Det kan imidlertid også bety at avvik mellom inntektsføringen og utgiftsføringene har utlignet hverandre (Lie, Mauland og Aastvedt, 2005, s.21). Avvikene kan dessuten utjevnes ved hjelp av interne finansieringstransaksjoner. Resultatbegrepet regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk kan altså være vanskelig å tolke.

7.5.4.4 Udekket/udisponert

I økonomisk oversikt investeringsregnskap rapporterer Bergen kommune et udekket/udisponert beløp lik kr 0 for 2013. Dette innebærer dermed at Bergen kommune i 2013 dekket sitt finansieringsbehov knyttet til investeringer ved hjelp av gjennomførte

finansieringsaktiviteter. For dette resultatbegrepet gjelder de samme vurderingene som for regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk i driftsregnskapet.

7.5.5 Oppsummering økonomiske oversikter drifts- og investeringsregnskap

Som det fremkommer av denne analysen er dagens økonomiske oversikter ikke særlig godt egnet til bruk for politikerne. Dette skyldes at de økonomiske oversiktene består av en blanding av pengeelementer og lønnsomhetselementer. Kombinert med utfordrende begrepsbruk fører dette til at oppstillingene blir vanskelige å forstå. Som en følge av at kommuneregnskapet er finansielt orientert og dermed fokuserer på anskaffelse og anvendelse av finansielle midler, vil det være naturlig med rapporter som viser nettopp finansielle strømmer. Vi har imidlertid sett at de økonomiske oversiktene er utformet for å dekke statens informasjonsbehov, og det blir dermed ingen sammenheng mellom hvilken type regnskap som utarbeides og hvilke rapporter som utarbeides. Ved at det i hovedsak er statens informasjonsbehov som ivaretas i de økonomiske oversiktene vil politikerne i mindre grad ha nytte av rapportene.

7.6 «Oversikt over inntekter og utgifter»

«Oversikt over inntekter og utgifter» er utarbeidet med sikte på å være mer forståelig for politikerne, og i større grad tilfredsstillende politikernes informasjonsbehov. For å få til dette korrigeres det for postene i de økonomiske oversiktene som bryter med det som kalles anordningsprinsippet i kommuneregnskapet, utarbeidet en oversikt som rendyrker påløptprinsippet. Dermed blir «Oversikt over inntekter og utgifter» en rendyrket pengerapport som viser kommunens faktiske anskaffelse og anvendelse av midler. Rapporten fremstår dermed som en naturlig forlengelse på et finansielt orientert regnskap.

7.6.1 Hovedtabellen

Hovedtabellen består av de tre summeringslinjene «Løpende virksomhet netto», «Investeringsvirksomhet netto» og «Finansieringsvirksomhet netto» som til sammen utgjør hovedresultatbegrepet «Netto inntekt».

7.6.1.1 Netto inntekt

Der dagens økonomiske oversikter inneholder fire resultatbegreper, inneholder «Oversikt over inntekter og utgifter» bare ett resultatbegrep; «Netto inntekt». I Bergensmodellen ble «Netto inntekt» benevnt «Endring i arbeidskapital». Dette fordi kommuneregnskapet er arbeidskapitalorientert og viser tilgang på og avgang av midler. Som det imidlertid fremkom av kapittel 7.2.1, fremhever Mülhaupt (1987, referert i Monsen 2015, s.5) at inntekter og utgifter er regnskapets hovedbegreper. Regnskapet kan derfor omtales som et inntekts- og utgiftsregnskap heller enn et arbeidskapitalregnskap. Med bakgrunn i dette har vi valgt å kalle oversikten for «Oversikt over inntekter og utgifter» istedenfor «Finansieringsanalyse» og resultatbegrepet for «Netto inntekt» istedenfor «Endring i arbeidskapital».

«Oversikt over inntekter og utgifter» viser at Bergen kommune hadde en netto inntekt på kr 193 millioner i regnskapsåret 2013. «Netto inntekt» presenterer, i motsetning til dagens økonomiske oversikter, Bergen kommunes faktiske endring i arbeidskapital ved at det bare er kommunens påløpte inntekter og utgifter som reflekteres i resultatbegrepet.

Som nevnt i kapittel 4.2.1.3 skriver GKRS (2014, s.4) at de økonomiske oversiktene skal vise kommunens økonomiske aktivitet og hvordan kommunen ivaretar sin finansieringsoppgave. De økonomiske oversiktene skal gi grunnlag for å analysere kommunens samlede økonomi. Ses dette i sammenheng med at kommuneregnskapet kan ses på som et inntekts- og utgiftsregnskap, er det mer hensiktsmessig med et resultatbegrep som viser forskjellen mellom kommunens faktiske inntekter og utgifter.

7.6.1.2 Summeringslinjene

Det viktige skillet mellom drift og investering i kommuneregnskapet opprettholdes i «Oversikt over inntekter og utgifter» gjennom aktivitetene «Løpende virksomhet» og «Investeringsvirksomhet». Finansieringsvirksomhet fra henholdsvis drifts- og investeringsregnskapet presenteres imidlertid samlet i aktiviteten «Finansieringsvirksomhet». På denne måten får kommunens politikere presentert kommunens anskaffelse og anvendelse av midler knyttet til de ulike aktivitetene adskilt.

Politiker 2 påpekte i spørreundersøkelsen at i «Oversikt over inntekter og utgifter» skilles avdrag på lån ut (fra Løpende virksomhet), noe som gjør at «Oversikt over inntekter og utgifter» ikke hindrer at drift finansieres gjennom lån. I kommuneregnskapet er det nemlig et

krav om at driftsresultatet skal være tilstrekkelig til å dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger. Denne kontrollen finnes i dagens økonomisk oversikt driftsregnskap representert ved «Netto driftsresultat».

Som en følge av at transaksjonene knyttet til drift og finansiering presenteres i ulike avdelinger, fremkommer ikke avdrag på lån som en utgift i «Løpende virksomhet». Avdragene er knyttet til kommunens finansieringsvirksomhet og presenteres derfor under «Innlåning» i «Finansieringsvirksomhet». Summeringslinjen «Løpende virksomhet netto» er dermed ikke belastet med låneavdragene og sier dermed ikke noe om kommunens driftsresultat er stort nok til å dekke kommunens låneavdrag. Vi mener imidlertid det er viktigere at oppstillingen har et rendyrket pengefokus. Denne kontrollen vil det være mulig å fremstille som et tillegg til «Oversikt over inntekter og utgifter».

7.6.2 Endring i likvide midler

«Netto inntekt» i «Oversikt over inntekter og utgifter» representerer som sagt i kapittel 7.6.1.1 kommunens endring i arbeidskapital. For å kunne ha oversikt over om kommunen er i stand til å håndtere sine forpliktelser på kort sikt, vil det være sentralt for en kommune å ha en oversikt over hvor mye likvide midler som er tilgjengelig på kontoen «Kasse, postgiro og bankinnskudd». Ved å presentere tabellen «Endring i likvide midler» i oversikten får kommunen dermed muligheten til kassekontroll.

For å presentere Bergen kommunes faktiske endring i likvide midler korrigeres «Netto inntekt», som forklart i kapittel 6.3.2, for «Endring i diverse omløpsmidler» og «Endring i kortsiktig gjeld». Enkelte av postene knyttet til Bergen kommunes omløpsmidler er imidlertid trukket ut av hovedtabellen fordi de ikke representerer faktiske inntekter og utgifter. Disse postene er dermed ikke presentert i resultatbegrepet «Netto inntekt». Når «Netto inntekt» korrigeres for endring i diverse omløpsmidler må det også korrigeres for disse postene. Disse korrigeringsene presenteres i Note 9 til «Oversikt over inntekter og utgifter». Endring i likvide midler i «Oversikt over inntekter og utgifter» samsvarer med Bergen kommunes «Endring i betalingsmidler» i note 8 i årsmeldingen for 2013 (Bergen kommune, 2014c, s. 132).

7.6.3 Kommunalt regnskapsresultat

I tilknytning til «Oversikt over inntekter og utgifter» presenteres tabellen «Kommunalt regnskapsresultat». Tabellen «Kommunalt regnskapsresultat» er ikke en nødvendig del av «Oversikt over inntekter og utgifter». Tabellen presenteres for å vise at ved å tilbakeføre de postene som er trukket ut av hovedtabellen, fremkommer det samme resultatet som rapporteres i kommunens økonomiske oversikter. Dersom «Oversikt over inntekter og utgifter» skal brukes som et supplement til dagens økonomiske oversikter vil det være hensiktsmessig å inkludere «Kommunalt regnskapsresultat». Tabellen vil legitimere «Oversikt over inntekter og utgifter» ved å vise at oversikten kommer frem til samme resultat som rapporteres i kommunens økonomiske oversikter.

For Bergen kommune rapporteres det et «Kommunalt regnskapsresultat» på kr 4000. I Bergen kommunes økonomiske oversikter rapporteres det et regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk på kr 0 og et udekket/udisponert på kr 0, altså et samlet resultat på kr 0. Avviket skyldes, som forklart i kapittel 6.3.3, avrundinger.

7.6.4 Noter

For å skape en enkel og oversiktlig oppstilling er «Oversikt over inntekter og utgifter» presentert på et aggregert nivå. Samtidig er det tatt hensyn til at ønsket om å fremstille informasjonen på en enkel måte ikke skal gå på bekostning av at komplisert informasjon blir presentert. For å unngå at informasjon skal bli utelatt er det utarbeidet et sett med systematiske noter til oversikten. Dette ble fremhevet av en av politikerne som en av fordelene med «Oversikt over inntekter og utgifter»: *«Oversikt over inntekter og utgifter er genialt lagt opp ved at man kan lese oversiktlige noter dersom man vil gå mer i dybden.»*.

Dette utdypet han ved:

For folkevalgte er det interessant å selv kunne velge hvor detaljert man ønsker å gå inn i tallmateriale. Derfor er oppstillingen interessant. For en enkel oversikt ser man på oversikten over inntekter og utgifter. Vil man gå mer i dybden, ser man videre på notene.

7.6.5 Begrepsbruk

I kapittel 7.5.2 ble det presentert enkelte begreper i dagens økonomiske oversikter som kan være vanskelige å forstå. I «Oversikt over inntekter og utgifter» presenteres de fleste postene på et aggregert nivå. Begrepene som ble nevnt i kapittel 7.5.2 fremkommer dermed ikke direkte av oversikten. De problematiske begrepene fremkommer imidlertid i notene til oppstillingen. «Oversikt over inntekter og utgifter» er dermed ikke bedre enn dagens økonomiske oversikter på dette punktet. Så lenge det benyttes en KOSTRA-kontoplan i kommuneregnskapet vil det ikke være mulig å gjøre noe med disse begrepene.

Vi har imidlertid hatt fokus på enklere begrepsbruk i forbindelse med resultatbegrepet vårt. Der hvor de tre aktivitetene «Løpende virksomhet», «Investeringsvirksomhet» og «Finansieringsvirksomhet» summerer seg til «Endring i arbeidskapital» i Bergensmodellen, som oversikten bygger på, benevner vi dette «Netto inntekt». Benevnelsen «Netto inntekt» ble drøftet i kapittel 7.6.1.1.

Som det fremkom av kapittel 6.4.2.2 kom Politiker 4 med et innspill knyttet til uklar begrepsbruk. Regnskapsinformasjon presenteres i stadig større grad elektronisk, i den sammenheng kan et tiltak for å gjøre begrepsbruken klarere, være at det knyttes en informasjonsknapp til hver post. Ved å trykke på informasjonsknappen kan det presenteres en forklaring til innholdet i posten.

7.6.6 Oppsett

I «Oversikten over inntekter og utgifter» presenteres det, som nevnt i kapittel 6.3, regnskapstall for de to siste års avlagte regnskap sammen med årets regnskapstall. I oversikten presenteres også vedtatt budsjett og en egen kolonne som viser avvik mellom årets regnskapstall og vedtatt budsjett.

Som det fremkommer av GKRS (2014, s.4) skal de økonomiske oversiktene være egnet til å gi en oversikt over kommunens økonomiske situasjon. Når det da er et krav i regnskapsforskriften (2000, § 4) om at det skal presenteres regnskapstall for de siste to årene i de økonomiske oversiktene, er det rimelig å anta at dette er et krav for at det skal kunne være mulig å se utviklingen i kommunens økonomiske situasjon. Dersom dette er tilfellet er det også rimelig å anta at det å presentere regnskapstall for ytterligere ett år, vil gi en enda bedre oversikt over den økonomiske utviklingen i kommunen. På dette punktet mener vi

derfor «Oversikt over inntekter og utgifter» er enda bedre egnet enn dagens økonomiske oversikter.

Med utgangspunkt i den tette koblingen mellom budsjettet og regnskapet i kommuneregnskapet, er «Oversikt over inntekter og utgifter» utformet med en kolonne for årets budsjettall og en kolonne for avvik mellom årets regnskapstall og det vedtatte budsjettet. En av regnskapets viktigste oppgaver er å kontrollere budsjettet, og slik som «Oversikt over inntekter og utgifter» er utformet kan politikerne sammenligne kommunens inntekter og utgifter post for post i oversikten. I kapittel 6.4 fremkom det at avvikene ble trukket frem av Politiker 3 og Politiker 4 som svært interessant. Politiker 4 la til at bystyret, og særlig opposisjonen, i stor grad vil være interessert i å få frem avvikene.

I dagens økonomiske oversikter rapporteres det i likhet med i «Oversikt over inntekter og utgifter» budsjettall. Bergen kommune rapporterer vedtatt budsjett og justert budsjett. Avvikskolonnen i «Oversikt over inntekter og utgifter» får imidlertid tydeligere frem avvikene mellom regnskapstallene og budsjettallene. Bergen kommunes rapportering av to ulike budsjettkolonner kan skape usikkerhet rundt hvilke budsjettall det er relevante å sammenligne regnskapet med. I «Oversikt over inntekter og utgifter» tas det utgangspunkt i det vedtatte budsjettet. I undersøkelsen kom det imidlertid frem at Politiker 3 savnet de justerte budsjettallene. Sett fra et styringsperspektiv vil det imidlertid være mest hensiktsmessig å sammenligne regnskapstallene med det vedtatte budsjettet. På den måten kan regnskapet kontrollere det som i utgangspunktet ble budsjettert av politikerne. Dersom det skjer endringer i løpet av året som medfører at det blir avvik i forhold til vedtatt budsjett, kan disse avvikene heller undersøkes nærmere.

I forbindelse med selve oppsettet av dagens økonomiske oversikter er det viktig å påpeke at det vil være fullt mulig å legge til regnskapstall for ytterligere ett år i dagens økonomiske oversikter, samt å legge til en avvikskolonne mellom årets regnskapstall og vedtatt budsjett. Ved å gjøre disse endringene kan dagens økonomiske oversikter bli mer informative. Dersom Bergen kommune kunne foretar disse endringene vil de økonomiske oversiktene fremdeles oppfylle regnskapsforskriftens krav.

7.6.7 Høy regnskapsfaglig kvalitet

«Oversikten over inntekter og utgifter» er i prinsippet lik Bergensmodellen som ble utviklet i forbindelse med Bergensprosjektet. I Bergensprosjektet ble det konkludert med at

finansieringsanalysen var av høy regnskapsfaglig kvalitet. Dette ble begrunnet med at Bergensmodellen var sammenfallende med FAS 95 (med unntak av noen mindre ulikheter) som var en standard for utarbeidelse av finansieringsanalyser utgitt av FASB. FASB er et autoritativt organ med høy regnskapsfaglig kompetanse (Monsen, 2014b, s.7).

I ettertid har Monsen (2014b, s.8) foretatt en ny analyse av Bergensmodellen i «Et tilbakeblikk på Bergensprosjektet med Bergensmodellen». Etter å ha studert offentlig kameralregnskapslitteratur, finner Monsen det mer relevant å sammenligne Bergensmodellen med forvaltningskameralistikken. Årsaken til dette er at Bergensmodellen er utviklet for bruk i offentlig forvaltning, noe som også er tilfellet for forvaltningskameralistikken. FAS 95 er derimot utviklet som et supplement til balanseregnskapet og lønnsomhetsresultatregnskapet for bruk i privat sektor (Monsen 2014b, s.9).

Monsen (2014b, s.9) viser altså til offentlig kameralregnskapslitteratur (i form av forvaltningskameralistikk) og konkluderer med at Bergensmodellen er en regnskapsrapport av høy regnskapsfaglig kvalitet. Dette begrunner han med at både forvaltningskameralistikk og Bergensmodellen rapporterer pengevirkningen av inntekter og utgifter, samt at den regnskapsmessige pengevirkningen av inntekter og utgifter blir sammenlignet med den tilhørende budsjetterte pengevirkningen. Videre skriver Monsen at *«dette betyr at Bergensmodellen, som er utviklet empirisk, gir empirisk støtte til den regnskaps-teoretiske forvaltningskameralistikken som sier at pengeregnskap bør utarbeides i offentlig forvaltning»*.

På bakgrunn av dette mener vi at det kan argumenteres for at «Oversikt over inntekter og utgifter», som i prinsippet er lik Bergensmodellen, er av høy regnskapsfaglig kvalitet.

7.6.8 Rekonstruksjonen av bokføringen tok lang tid

Rekonstruksjonen av Bergen kommunes bokføringer for årene 2011-2013 tok lengre tid enn vi hadde sett for oss. Det skulle i utgangspunktet ikke ta så lang tid å utarbeide «Oversikt over inntekter og utgifter», med tanke på at kommuneregnskapet er finansielt orientert og at «Oversikt over inntekter og utgifter» viser anskaffelse og anvendelse av finansielle midler. Vi hadde dessuten en klar modell i oppsettet fra Bergensmodellen. Rekonstruksjonen av bokføringene tok lang tid fordi enkelte av postene var utfordrende. Det var særlig poster som avviker fra anordningsprinsippet som var vanskelig å bokføre. Dette gjaldt regnskapsføring av pensjon, urealiserte verdiendringer og lån. Det at rekonstruksjonen var vanskelig å

gjennomføre, til tross for at vi hadde en klar plan for hvordan vi skulle gjennomføre den, er med på å underbygge at kommuneregnskapet er vanskelig å forstå.

Vi skulle i utgangspunktet ha gode forutsetninger for å kunne rekonstruere bokføringen da vi gjennom studiene har tatt flere kurs som omhandler kommuneregnskapet. Det er imidlertid ikke bare vi som synes kommuneregnskapet er komplisert. Aastvedt og Mauland (2006, s.15) skriver i en arbeidsrapport:

Det er (...) viktig å merke seg at slik kommuneregnskapet i dag er uformet og framlegges, vurderes det av mange regnskapsbrukere som vanskelige å forstå. Heller ikke alminnelig regnskapskyndige finner dem lett tilgjengelig.

Videre påpeker Aastvedt og Mauland (2006, s. 15) at det er lite som tyder på at situasjonen er vesentlig endret fra 1998 til de utga rapporten i 2006. Da det heller ikke har skjedd særlige endringer i kommuneregnskapet siden 2006, kan det tenkes at situasjonen er den samme i dag.

7.6.9 Lav svarprosent på intervjuene

Et annet moment som kan være med på å underbygge at kommuneregnskapet, og informasjonen som rapporteres i regnskapsoppstillingene er komplisert, er den lave svarprosenten vi fikk på intervjuene. Som nevnt i punkt 6.4 mottok vi kun svar av fire politikere på undersøkelsen vi sendte ut. Dette til tross for at vi først ringte dem og de samtykket i å få tilsendt undersøkelsen, i tillegg til at vi sendte ut to påminnelser til dem. Det at fem politikere ikke svarte, samt at en politiker syntes det virket for tidkrevende å sette seg inn i, kan tyde på at regnskapet er vanskelig å forstå, at politikerne ikke er interessert i regnskapet eller at de ikke hadde tid til å svare.

Som nevnt i kapittel 2.3.3, er det en mulighet for at politikerne oppfattet undersøkelsen som en test. Dersom politikerne ikke føler seg trygge på regnskapstekniske spørsmål, vil det være lettere for politikerne la være å svare på spørsmålene for å unngå og «avsløre» sine manglende regnskapskunnskaper. Selv om det fra vår side ble påpekt at alle svar ville holdes anonyme, ville likevel vi som mottok svarene kunne se deres manglende regnskapskunnskaper. De politikerne som svarte på undersøkelsen, virket imidlertid å ha god

forståelse av regnskapsoppstillingene. Det kan nevnes at disse politikerne har lang fartstid i politikken.

Dersom de fem politikerne som ikke svarte oppfattet undersøkelsen som en test, og de ikke svarte fordi de syntes det var komplisert, tyder dette på at det er behov for å gjøre regnskapsoppstillingene enklere å forstå.

En av politikerne syntes at undersøkelsen så tidkrevende ut å sette seg inn i, og sa derfor at han måtte avstå fra spørreundersøkelsen. Dersom politikerne i undersøkelsen hadde hatt god forståelse av regnskapsoppstillingene, ville det ikke være så tidkrevende å svare på spørsmålene. Spørsmålene som vi sendte ut var ganske åpne og lite omfattende, slik at politikerne hadde mulighet til å svare så omfattende som de selv ønsket. Det kan imidlertid også tenkes at grunnen til at de ikke har svart, rett og slett er at politikerne ofte er svært travle og har mye viktig arbeid som skal gjennomføres.

Fra intervjuene sitter vi igjen med et inntrykk av at budsjettet blir brukt i større grad enn regnskapet. Dersom det er slik at budsjettet blir brukt mest, har politikerne gjerne bedre forståelse og større interesse av budsjettet enn av regnskapet.

7.6.10 Oppsummering «Oversikt over inntekter og utgifter»

«Oversikt over inntekter og utgifter» er utviklet med hensyn på politikernes informasjonsbehov. Oversikten er utarbeidet etter et rendyrket periodiseringsprinsipp, påløptprinsippet, og viser dermed kommunens påløpte inntekter og utgifter. Som en følge av at «Oversikt over inntekter og utgifter» bygger på et rendyrket pengeperiodiseringsprinsipp, er det klarere hvilken informasjon som rapporteres i oversikten enn det er i dagens økonomiske oversikter, som rapporterer både pengeposter og lønnsomhetsposter. Ved at «Oversikt over inntekter og utgifter» fokuserer på anskaffelse og anvendelse av midler, er den dessuten tilpasset kommuneregnskapet som er finansielt orientert. «Oversikt over inntekter og utgifter» rapporterer både et pengeresultat, og gir mulighet for budsjettkontroll, ved at det er mulig å sammenligne regnskapstallene med budsjettallene post for post. Ved hjelp av tabellen «Endring i likvide midler» blir det også mulig å holde kontroll med kommunens kassebeholdning.

7.7 Analyse av regnskapets kvalitetskrav

For at regnskapet skal kunne brukes som et kontroll- og beslutningsinstrument, må regnskapsinformasjonen som beskrevet i kapittel 3.6, tilfredsstillende fire kvalitetskrav. Kvalitetskravene gjelder for regnskapet som helhet, men de gjelder også for de økonomiske oversiktene og «Oversikt over inntekter og utgifter» som studeres i utredningen. I det følgende drøftes oppstillingene i lys av kvalitetskravene.

7.7.1 Relevant informasjon

Den normative tanken bak regnskapet, og dermed regnskapsrapportene, er at brukerne skal få de data som er relevante for de vurderinger som de gjør i sin virksomhet. Regnskapsinformasjon er kun relevant når den kan påvirke brukernes økonomiske beslutninger. Gjennom intervjuene har vi fått inntrykk av at politikernes bruk av regnskapsrapportene er begrenset i omfang. Dette kan tyde på at politikerne ikke finner informasjonen i rapportene særlig relevant. Det kan tenkes at det er flere årsaker til at regnskapsrapportene ikke oppfattes som særlig relevant av politikerne.

7.7.1.1 Informasjon tilpasset hovedbrukerne

I kapittel 7.5.3 fremkom det at kommunen representert ved politikerne ikke nødvendigvis vil ha samme informasjonsbehov som staten. Videre ble det fremhevet at det i dag er statens informasjonsbehov som ligger til grunn for utformingen av dagens økonomiske oversikter. Dette medfører at det blir rapportert både penge- og lønnsomhetsposter i de økonomisk oversiktene. Dette kan være en av årsakene til at politikerne i Bergen kommune ikke finner informasjonen i regnskapsoppstillingene særlig relevant.

«Oversikt over inntekter og utgifter» er utviklet for å tilfredsstillende politikernes behov for informasjon. Ved at «Oversikt over inntekter og utgifter» viser pengevirkningen av inntektene og utgiftene kan årets regnskapstall sammenlignes med budsjettet post for post. Ved avvik kan politikerne stille spørsmål ved disse og på denne måten ansvarliggjøre byrådet og administrasjonen. «Oversikt over inntekter og utgifter» oppfyller dermed en av hovedoppgavene til kommuneregnskapet, som er budsjettkontroll, eller med andre ord bevilgningskontroll.

«Oversikt over inntekter og utgifter» rapporterer et pengeresultat som gjør at politikerne kan se om kommunens påløpte utgifter er finansiert av påløpte inntekter. Ved at «Oversikt over

inntekter og utgifter», som nevnt i kapittel 7.6.2, også rapporterer kommunes endring på kassekontoen er oversikten egnet til kassekontroll.

Gjennom «Oversikt over inntekter og utgifter» får politikerne altså relevant informasjon til kontroll av forvaltningen av de offentlige midlene. Regnskapsoppstillingene kommunene er pålagt å utarbeide representerer et minimumskrav. Kommuner står fritt til å utarbeide andre tilleggsoppstillinger. Ved å utarbeide «Oversikt over inntekter og utgifter» i tillegg til de økonomiske oversiktene, vil politikerne kunne få relevant informasjon, samtidig som statens informasjonsbehov blir ivaretatt.

7.7.1.2 Regnskapet kommer sent ut

I intervju med Politiker 4 påpekte han at når årsregnskapet kommer ut, er det på en måte gammelt nytt som kommer fram. Kommunes årsregnskap skal være avlagt innen 15. februar i året etter regnskapsåret, mens årsberetningen skal avgis senest innen 31. mars. I følge regnskapsforskriften (2000, § 10, 1. ledd) skal årsregnskapet og årsberetningen vedtas av kommunestyret selv senest seks måneder etter regnskapsårets slutt. Bystyret vedtok årsregnskapet 18.06.14 (Bergen kommune, 2014c). Når bystyret vedtar regnskapet et halvt år etter regnskapsårets slutt, er politikerne godt i gang med det nye året. Politikerne har dessuten allerede fulgt opp fjorårets regnskapsår gjennom arbeid med tertialrapportene.

Relevant regnskapsinformasjon innebærer at regnskapsinformasjonen har predikasjonsverdi, noe som vil si at den egner seg til å utarbeide fremtidige prognoser. I følge Mellempvik og Olson (1996, s.133) er meningen at regnskapet skal produsere data om hendelser i den tilbakelagte perioden. Det skal kunne være mulig å ta lærdom av disse dataene, og videre føre denne lærdommen inn i prosesser som handler om å påvirke fremtiden. Politikerne kan på denne måten kan bruke regnskapet til å skape mer realistiske diskusjoner om fremtiden, for eksempel ved utarbeidelse av fremtidige budsjettforslag. Istedenfor at regnskapet bare er et system for kontroll, får regnskapet derimot en fremtidsorientert rolle (Mellempvik og Olson, 1996, s.134). Dersom det oppleves at regnskapsinformasjonen kommer sent ut, kan dette gå på bekostning av regnskapets beslutningsformål.

«Oversikt over inntekter og utgifter» vil ikke løse utfordringen med at regnskapet kommer sent ut. Dersom denne regnskapsrapporten tas i bruk, vil den utarbeides samtidig som dagens økonomiske oversikter. Dette er altså en utfordring uavhengig av hvilket regnskapssystem og regnskapsrapporter som benyttes.

7.7.1.3 Budsjettet - et viktig styringsdokument

En tredje årsak til at bystyret kan finne regnskapet som mindre relevant, er at årsbudsjettet har en svært sentral plass i kommuners styringsprosess. Det politiske vedtatte budsjettet er en bindende plan som fordeler kommunens inntekter ut på kommunens ulike tjenesteområder. Kommuner er svært opptatt av fremtiden og gjennom budsjettbehandlingen kommer de politiske prioriteringene og ambisjonene fram. Mauland og Mellempvik (2004, s.47) peker på at politikerne primært får oppslutning gjennom de planene de akter å gjennomføre. De vil derfor være mindre interessert i å vise til hva som faktisk er blitt gjort, for da kan også det ugjorte komme fram. Dersom politikerne finner regnskapsinformasjonen mindre relevant enn budsjettinformasjonen, kan de tape muligheten til å lære av det som har skjedd i tidligere perioder.

I boken *Regnskap og økonomistyring i staten* skriver Mauland og Mellempvik (2004) om regnskap og økonomistyring i offentlig sektor med utgangspunkt i staten. Vi mener imidlertid det er rimelig å bruke dette i vårt arbeid som omhandler kommuneregnskapet, da både kommuner og stat er budsjettkoblede organisasjoner som står overfor de samme styringsutfordringene. Mauland og Mellempviks diskusjon samsvarer også i stor grad med det inntrykket vi sitter igjen med etter intervjuene vi har gjennomført.

En annen konsekvens av at politikerne ikke finner informasjonen relevant, kan være at Bergen kommune bare utarbeider regnskapsoppstillingene fordi de er pålagt å gjøre det av staten. Så lenge politikerne ikke finner oppstillingene relevante vil de ikke ha noen insentiver til å etterspørre rapporter utover minimumskravene. Administrasjonen i kommunen vil heller ikke ha noen insentiver til å utarbeide nye, potensielt mer forståelige, regnskapsoppstillinger med mindre politikerne etterspør det.

7.7.1.5 Er kvalitetskravet relevant relevant?

Som det fremkom i kapittel 3.6.1 legger GKRS (2011, s.22) til grunn at regnskapsinformasjonen skal være relevant. Kravet om relevans er tydelig inspirert av privat regnskap. Vi har sett at dagens økonomiske oversikter ikke oppfyller kravet om relevans fordi det ikke oppfyller politikernes informasjonsbehov. Videre har vi sett at «Oversikt over inntekter og utgifter», som er basert på pengeregnskap, derimot gir informasjon som er relevant for politikerne. Dersom kommuneregnskapet hadde vært et rendyrket pengeregnskap ville det dermed ikke ha vært et behov for dette kvalitetskravet.

7.7.2 Pålitelig informasjon

Det andre kvalitetskravet regnskapet må oppfylle for å kunne brukes som et kontroll- og beslutningsverktøy, er pålitelighet. Som det fremkom i kapittel 3.6.2 innebærer pålitelighet at informasjonen er nøytral og objektiv. I *Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende prinsipper* (GKRS, 2011, s.22) fremkommer det at ulike poster i regnskapet kan måles med ulik grad av objektivitet. For de postene som ikke kan fastsettes eksakt, skal det registreres et anslått beløp ved hjelp av Beste estimat. Som vi så i kapittel 7.2.4 vil det ikke være usikkerhet rundt hvilket beløp som skal regnskapsføres i et rendyrket påløptregnskap, fordi det kun regnskapsføres kjente inntekter og utgifter.

Som det fremkommer i kapittel 7.5 inneholder Bergen kommunes økonomiske oversikter blant annet en blanding av periodiseringsprinsipp, uklar begrepsbruk og interne transaksjoner. I *Regnskap og budsjett i kommunesektoren* skriver Mellemvik et al (2012, s.267) at mangel på eksplisitt omtale og klargjøring av prinsipper kan føre til at mange begreper som brukes kan gi feile assosiasjoner til regnskapsbrukere Dette kan i sin tur skape problemer ved at de aktuelle begrepene blir vanskelige å fortolke og dermed lite pålitelige (Mellemvik et al., 2012, s.268). I kapittel 7.2.3 kom det frem at det er uklart hva som menes med anordningsprinsippet i kommuneregnskapet. Det er dessuten mangel på klargjøring av begrepsbruken i de økonomiske oversiktene. Dette er uheldig, da det kan gå på bekostning av påliteligheten til informasjonen i oppstillingene. GKRS (2011, s.3) sier nemlig at pålitelighet skal tillegges stor vekt i kommuneregnskapet. Dersom regnskapsinformasjonen ikke oppfattes som pålitelig, kan politikerne også oppfatte den som lite relevant å bruke.

«Oversikt over inntekter og utgifter» er utarbeidet etter et rendyrket påløptprinsipp. Alle postene i oppstillingen representerer dermed faktisk tilgang på og avgang av midler, og informasjonen som rapporteres vil dermed være pålitelig.

7.7.3 Forståelig informasjon

Det tredje kvalitetskravet som stilles til regnskapsinformasjonen er forståelighet. En forutsetning for politisk kontroll er ifølge Monsen (2014b, s.9) at regnskapsrapportering av kommunens inntekter og utgifter er på en forståelig og ønskelig måte for å tilfredsstille politikernes informasjonsbehov. Kravet om forståelighet innebærer at regnskapet må ha en form som er forståelig for brukerne. Som vist i kapittel 7.3 har politikerne begrenset

mulighet til å oppfatte regnskapsbegreper og regnskapsoppstillinger kritisk. «Oversikt over inntekter og utgifter» har til hensikt å ivareta politikernes informasjonsbehov og kunnskapsnivå.

En årsak til at informasjonen i dagens oversikter kan være vanskelig for politikerne å forstå, er som fremhevet i kapittel 7.5.3, at det er statens behov for informasjon som legges til grunn i forskriftene, og at politikernes informasjonsbehov er nedprioritert. Dette kan ifølge Mellempvik ml. (2000) referert til i Aastvedt og Mauland (2006, s.16) være en årsak til at regnskapsrapportene blir ubegripelig for politikerne. I boken *Regnskap og økonomistyring i staten* konkluderer Mauland og Mellempvik (2004, s.177) med at for å gjøre regnskapsinformasjon begripelig for en politiker må regnskapsoppstillingene kommenteres og sentrale økonomisk begrep forklares. Ved å utarbeide «Oversikt over inntekter og utgifter» med hensyn på politikernes informasjonsbehov, kan informasjonen som rapporteres i denne oversikten dermed bli mer forståelig for politikerne.

GKRS (2011, s.23) legger til grunn at det er kommunestyret som er den viktigste brukeren av kommunens regnskap og at informasjonen må tilpasses deres bruk. Videre legger de til grunn at brukerne har en rimelig forståelse for økonomiske sammenhenger og at brukerne er villig til å studere informasjonen inngående. Det er imidlertid ikke så lett for politikerne å studere informasjonen inngående, fordi de økonomiske oversiktene ikke utarbeides etter et rendyrket periodiseringsprinsipp. I oversiktene fremkommer det både pengeposter og lønnsomhetsposter, og det brukes dessuten kompliserte begreper. Dette gjør det vanskelig for politikerne å sette seg inn i informasjonen som rapporteres i oversiktene. Når hovedbrukerne ikke forstår informasjonen i de økonomiske oversiktene vil formålet til regnskapet, som er å redusere usikkerheten ved beslutning og kontroll, svekkes. «Oversikt over inntekter og utgifter» er utarbeidet etter et rendyrket påløptprinsipp. Alle postene i oppstillingen representerer dermed faktisk tilgang på og avgang av midler, og vil derfor være lettere for politikerne å forstå.

7.7.3.1 Tilbakemeldinger fra intervjuene og forståelighet

I de skriftlige intervjuene var det en enighet i svarene fra de tre politikerne at informasjonen i dagens oppstillinger kan være vanskelig å forstå. Politiker 1 svarte «Nei» på spørsmål om han syntes informasjonen i dagens oppstillinger er lett å forstå med tanke på begrepsbruk, sammenblanding av prinsipper etc. Han syntes likevel at dagens oppstillinger gir den informasjonen han trenger, men at den er for omstendelig lagt opp sammenlignet med

«Oversikt over inntekter og utgifter». Videre skrev han at han som hovedregel vil tro at regnskapsoppstillingene brukes for lite fordi informasjonen ofte oppleves som for komplisert og lite pedagogisk lagt opp.

Ved spørsmål til politikerne om de hadde andre kommentarer til dagens regnskapsoppstillinger, svarte Politiker 1:

Bergen kommune (og sikkert de fleste andre kommuner) har fortsatt et stykke vei å gå før regnskapsoppstillingene (og budsjettokumentene) gjør dem lettere lesbar og forståelig. Det pågår nok vurderinger i fagadministrasjonen, og jeg håper masterutredningen kan hjelpe dem på veien. I tillegg bør KS øke ambisjonene med å bistå kommunene i å lage mer pedagogiske oppsett.

Politiker 4 mente imidlertid at enda bedre opplæring av politikerne kan være veien å gå for å øke deres forståelse av de økonomiske oppstillingene. Han mente at bedre opplæring kan gjøre at politikerne i større grad forstår det som blir lagt frem i budsjettene og regnskapsoppstillingene.

Politiker 1 skrev at informasjonen ofte oppleves for komplisert og lite pedagogisk lagt opp. Dette høres sammenfallende ut med problemet som var på 1980-tallet. Regnskapsrapportene til Bergen kommune var veldig detaljerte og omfattende og bygget på en svært komplisert regnskapsteknologi, noe som førte til at rapportene ble lite brukt. Den nye årsrapporten, inkludert finansieringsanalysen, som ble utarbeidet ble godt mottatt. Som en følge av dette økte bruken av regnskapet i omfang. Dette skyldtes at utformingen og innholdet var tilpasset politikerne og tjenestemennene. Det må riktig nok nevnes at regnskapet Bergen kommune hadde før Bergensprosjektet ble satt i gang, var mye mer komplisert enn det regnskapet som er i dag. Likevel mener vi det er en sammenheng mellom situasjonen under Bergensprosjektet og dagens situasjon, ved at politikerne i dag ikke har en regnskapsoppstilling som er tilpasset deres bruk. Oppstillingen «Oversikt over inntekter og utgifter» er tilpasset politikernes informasjonsbehov og kan derfor tenkes å være et godt supplement til de økonomiske oversikter.

7.7.4 Sammenlignbar informasjon

Det fjerde kvalitetskravet til regnskapsinformasjonen, er at den må være sammenlignbar. Dagens økonomiske oversikter godt egnet til sammenligning med andre kommuner, da alle

kommuner i Norge utarbeider ensartede, forskriftsbaserte regnskapsoppstillinger. Bergen kommunes regnskapsoppstillinger har vært ensartede og konsistent over tid. Dette gir grunnlag for å måle årets resultat opp mot tidligere års resultat. Utviklingen i kommunens økonomi over tid vil være interessant for politikerne. I «Oversikt over inntekter og utgifter» vises det, som nevnt i kapittel 6.3, regnskapstall for de siste tre årene, mens i dagens økonomiske oversikter vises det, som nevnt i kapittel 6.2.1.2, regnskapstall for siste to år. Dermed gir «Oversikt over inntekter og utgifter» et bedre grunnlag for å se utvikling i kommunens økonomi over tid i den enkelte oppstillingen.

I de første årene «Oversikt over inntekter og utgifter» eventuelt blir utarbeidet i Bergen kommune, vil det være få tidligere års regnskapstall å sammenligne med. For hvert år som Bergen kommune utarbeider «Oversikt over inntekter og utgifter» vil imidlertid sammenligningsgrunnlaget øke. Dersom Bergen kommune er den eneste kommunen som utarbeider oversikten, vil det heller ikke være mulig å sammenligne oversikten med andre kommuner. I kapittel 5.5 fremkom det at etter Bergensprosjektet tok andre kommuner etter Bergen kommunes rapportering. Hvis flere kommuner tar i bruk «Oversikt over inntekter og utgifter» vil den også kunne brukes til sammenligning mellom kommuner.

Det spørres imidlertid om det er relevant å sammenligne seg med andre kommuner. I kommuner er det vanskelig å måle kvaliteten på tjenestene de leverer. Det kan derfor være lite hensiktsmessig å sammenligne seg med andre kommuner. Det er tydelig at kravet om sammenlignbarhet er inspirert av private regnskapsregler. I privat sektor derimot, vil benchmarking være mer relevant. Benchmarkingen kan for eksempel være mellom to bedrifter i samme bransje.

I kommuner kan det være mer hensiktsmessig å sammenligne budsjettet og regnskapet. I «Oversikt over inntekter og utgifter» kan budsjettallene sammenlignes med regnskapstallene linje for linje. Budsjettkontroll er et av de grunnleggende formålene til kommuneregnskapet. Denne kontrollen er en naturlig del av «Oversikt over inntekter og utgifter» og dermed er det ikke behov for sammenlignbarhet som et eget kvalitetskrav i et rendyrket pengeregnskap.

7.7.5 Oppsummering regnskapets kvalitetskrav

I dette kapitlet har det fremkommet at dagens økonomiske oversikter er utarbeidet med hensyn til statens informasjonsbehov. Dette gjør at politikerne ikke finner informasjonen i dagens økonomiske oversikter relevant. «Oversikt over inntekter og utgifter» er imidlertid

utarbeidet med hensyn til politikernes behov for informasjon til kontroll av forvaltning av offentlige midler. Oversikten muliggjør budsjettkontroll, rapporterer pengeresultat og kassekontroll.

Dagens økonomiske oversikter inneholder både pengeposter og lønnsomhetsposter samt komplisert begrepsbruk. Dette fører til at politikerne kan oppfatte informasjonen som vanskelig å forstå og mindre pålitelig. «Oversikt over inntekter og utgifter» er basert på et rendyrket påløptprinsipp og rapporterer dermed bare kjente inntekter og utgifter. Informasjonen som rapporteres blir dermed enklere for politikerne å forstå. I forbindelse med kravet om sammenlignbarhet fremkom det i kapittel 7.7.4 at dagens økonomiske oversikter eger seg til å sammenligne regnskapstall over tid og med andre kommuner. Det ble imidlertid argumentert for at den sammenligningen som er mest hensiktsmessig i et kommuneregnskap, er sammenligningen mellom regnskapstall og budsjettall.

De økonomiske oversiktene og «Oversikt over inntekter og utgifter» er drøftet med utgangspunkt i de fire kvalitetskravene som stilles til regnskapet. Det kan imidlertid stilles spørsmål om hvor relevant disse kravene egentlig er for kommuneregnskapet. Kravene er tydelig inspirert av privat regnskapslitteratur. I et lønnsomhetsregnskap er det større usikkerhet rundt enkelte regnskapsposter enn det er i et pengeregnskap. I et lønnsomhetsregnskap vil det derfor være behov for kvalitetskrav som sikrer at regnskapsinformasjonen kan brukes til kontroll- og beslutningsformål. Gjennom analysen av «Oversikt over inntekter og utgifter» har det imidlertid vist seg at kvalitetskravene naturlig oppfylles i et rendyrket pengeregnskap. Ved å rendyrke pengefokuset i kommuneregnskapet vil det dermed ikke være behov for de nevnte kvalitetskravene.

8. Hvorfor forsvant finansieringsanalysen fra Bergen kommunes rapportering

«Oversikt over inntekter og utgifter» bygger på finansieringsanalysen «Bergensmodellen» som ble utarbeidet i forbindelse med Bergensprosjektet på 1980-tallet. Bergensmodellen ble godt mottatt av politikere og tjenestemenn i Bergen kommune. De syntes at årsrapporten, som finansieringsanalysen var en sentral del av, ga vanlige politikere som ikke var regnskapsekspertter en total oversikt over kommunens økonomi som ikke var for detaljert (Monsen, 1993, s.132). Politikerne og tjenestemennene likte spesielt årsrapportens helhetsfokusering, tilgjengelighet og oversikten den ga av utviklingen i kommunen. I dag inneholder ikke Bergen kommunes årsmelding en finansieringsanalyse. I et forsøk på å finne ut hvorfor finansieringsanalysen ikke lenger er en del av Bergen kommunes årsmelding, til tross for at den ble så godt mottatt på 1980-tallet, kontaktet vi Egil Reinholdtsen. Reinholdtsen var Bergen kommunes representant i Bergensprosjektets prosjektgruppe og ble utnevnt til regnskapssjef i Bergen kommune i 1986.

Reinholdtsen kunne fortelle at etter at prosjektgruppen trakk seg ut av arbeidet med å utarbeide årsrapporter for Bergen kommune, videreførte han arbeidet med å utarbeide årsrapportene som inneholdt finansieringsanalysen. Dette fortsatte han med frem til han ga seg som regnskapssjef i 1995. Finansieringsanalysen er siste gang å finne i årsrapporten for 1999. Ettersom Reinholdtsen ikke lenger var med på å utarbeide årsrapporten etter 1995, visste han ikke grunnen til at finansieringsanalysen utgikk fra årsrapporten.

Reinholdtsen kunne imidlertid fortelle at på begynnelsen av 2000-tallet skjedde det store omveltninger i Bergen kommune. Blant annet ble den parlamentariske styringsmodellen innført i Bergen kommune i juni 2000. I tillegg var det store omveltninger i regnskapsrapporteringen, da KOSTRA-baserte oppstillinger ble innført i 2001. Dette var første gang dagens økonomiske oversikter ble presentert i Bergen kommunes årsmelding. Bergen kommune innførte dessuten et nytt økonomisystem i tidsrommet 2003-2005.

Etter samtalen med Egil Reinholdtsen sitter vi igjen med et inntrykk av at det kan ha vært summen av de ovennevnte omstillingene i Bergen kommune som førte til at finansieringsanalysen utgikk av Bergen kommunes rapportering. Årsaken til at finansieringsanalysen utgikk trenger derfor ikke å ha vært at den var unyttig. Siden den ble godt mottatt av politikere på 1980-tallet, kan det derfor tenkes at «Oversikt over inntekter

og utgifter», som baseres på nettopp denne finansieringsanalysen, vil falle i smak også hos dagens politikere. Dette tyder også tilbakemeldingene i spørreundersøkelsen på.

9. Konklusjon

9.1 Konklusjon

- *Er dagens økonomiske oversikter egnet som kontroll- og beslutningsverktøy for politikerne i Bergen kommune?*

I analysen har vi sett at de økonomiske oversiktene ikke er tilpasset politikernes behov for informasjon til forvaltning og kontroll av offentlige midler. Rapportene slik de fremstår i dag, bærer preg av at de er utformet for å rapportere statens behov for informasjon til å kontrollere den økonomiske situasjonen i kommunen. Dette innebærer at det i regnskapsrapportene rapporteres både lønnsomhetsinformasjon og pengeinformasjon. Sammen med mangel på klargjøring av uklare begreper medfører dette at informasjonen som rapporteres i de økonomiske oversiktene blir vanskelig å forstå. Det at det er statens, og ikke politikernes, behov for informasjon som rapporteres, fører til at politikerne kan finne informasjonen mindre relevant å bruke.

Vi har inntrykk av at politikernes bruk av regnskapet, herunder de økonomiske oversiktene, skjer hovedsakelig ved bystyrets formelle behandling av årsregnskapet. Bruken ellers er begrenset i omfang. Dette inntrykket fikk vi bekreftet gjennom intervjuene vi hadde. Her kom det frem at budsjetter og tertialrapporter blir benyttet i stor grad fordi disse har tilknytning til tidsperioden politikerne befinner seg i.

Vi mener på bakgrunn av dette at Bergen kommunes økonomiske oversikter ikke er egnet som kontroll og beslutningsverktøy for politikerne i Bergen kommune.

- *Kan politikerne ha nytte av den alternative oppstillingen, enten som et alternativ eller som et supplement, til Bergen kommunes økonomiske oversikter?*

«Oversikt over inntekter og utgifter» er utviklet med utgangspunkt i politikernes behov for informasjon til forvaltning av offentlig skatteinntekter. Ved å rendyrke påløptprinsippet er «Oversikt over inntekter og utgifter» en rendyrket pengerapport, og fremstår dermed som en naturlig forlengelse av det finansielt orienterte kommuneregnskapet. «Oversikt over

inntekter og utgifter» er forståelig i den forstand at politikerne vet at alle postene i oversikten representerer faktisk tilgang på eller avgang av midler. Dermed blir informasjonen i «Oversikt over inntekter og utgifter» også pålitelig.

«Oversikt over inntekter og utgifter» gir en aggregert oversikt over kommunens totale tilgang på og avgang av midler, presentert på én side. Notene gir muligheten til å få utfyllende informasjon til de aggregerte postene. I «Oversikt over inntekter og utgifter» vises regnskapstall for siste tre år, vedtatt budsjett, samt en egen kolonne som viser avvik mellom regnskap og budsjett. Dermed kommer det klart frem om det politisk vedtatte budsjettet er overholdt i inneværende år. Oversikten viser dessuten endring i likvide midler. Dette gir politikerne en enkel tilgang til å se hvor godt rustet kommunen er til å håndtere sine forpliktelser på kort sikt. Med bakgrunn i dette kan det argumenteres for at oversikten er relevant for politikerne.

«Oversikt over inntekter og utgifter» rapporterer informasjon om kommunens totale anskaffelse og anvendelse av midler. Den er dermed godt egnet til å ivareta demokratisk kontroll og forvaltning av offentlige skatteinntekter. «Oversikt over inntekter og utgifter» ivaretar dermed politikernes informasjonsbehov. Dagens økonomiske oversikter ivaretar derimot hovedsakelig statens informasjonsbehov. Med bakgrunn i dette foreslår vi at Bergen kommune utarbeider «Oversikt over inntekter og utgifter» som et supplement til dagens økonomiske oversikter. På denne måten ivaretar Bergen kommune både politikernes og statens informasjonsbehov.

9.2 Forslag til videre praksis

Som vi konkluderte med i kapittel 9.1, foreslår vi at Bergen kommune utarbeider «Oversikt over inntekter og utgifter» som et supplement til dagens økonomiske oversikter. Ved å beholde dagens økonomiske oversikter vil Bergen kommune fremdeles kunne rapportere informasjon til statens tilsynsoppgave, samtidig som politikernes informasjonsbehov ivaretas gjennom «Oversikt over inntekter og utgifter».

I utredningen har to av politikerne uttrykt at de ønsker bedre regnskapsrapportering. Som vi så i kapittel 6.4.1.1 skrev for eksempel Politiker 1 at han mente Bergen kommune (og sikkert de fleste andre kommuner) har et stykke å gå for å gjøre regnskapsoppstillingene (og budsjettokumentene) lettere lesbar og forståelige. Han skrev videre at det nok pågår

vurderinger i fagadministrasjonen om dette, og han håpet masterutredningen kan hjelpe dem på veien. Som vi konkluderte med i kapittel 7.5.5 er dagens økonomiske oversikter vanskelig å forstå for politikerne. Dette minner om situasjonen som var på 1980-tallet før Bergensprosjektet ble satt i gang. Gjennom Bergensprosjektet, som var et svært omfattende og flerårig forskningsprosjekt, ble kommunens regnskapsrapportering forenklet gjennom utviklingen av en ny årsrapport. Dersom Bergen kommune ønsker å forbedre regnskapsrapporteringen sin foreslår vi at kommunen kan se på Bergensprosjektet og erfaringene som ble gjort den gang. I tillegg kan Bergen kommune, slik som politiker 1 antydte, også se på masterutredningen vår.

I Norge er alle kommuner pålagt å utarbeide de samme forskriftsbaserte regnskapsoppstillingene. I kapittel 9.1 konkluderes det med at «Oversikt over inntekter og utgifter» vil være et nyttig supplement for politikerne i Bergen kommune. I den sammenheng er det rimelig å anta at dette også vil gjelde for politikere i andre kommuner. På bakgrunn av dette anbefaler vi at andre norske kommuner også tar i bruk «Oversikt over inntekter og utgifter».

Vi har vist at det er mulig å utarbeide «Oversikt over inntekter og utgifter» på bakgrunn av opplysningene som allerede finnes i kommuneregnskapet. For oss tok utarbeidelsen av oversikten lang tid, da vi måtte rekonstruere kommunens bokføringer. I dette arbeidet valgte vi å kun benytte oss av ekstern regnskapsinformasjon. For kommuner vil imidlertid ikke utarbeidelsen av «Oversikt over inntekter og utgifter» være like tidkrevende, da de allerede har de opplysningene som trengs for å utarbeide oversikten.

Uavhengig av om Bergen kommune tar i bruk «Oversikt over inntekter og utgifter» eller ikke, foreslår vi at det blir gjort bedre rede for begreper og posters innhold i årsregnskapets noteopplysninger. Dersom Bergen kommune ikke ønsker å ta i bruk «Oversikt over inntekter og utgifter» foreslår vi, som nevnt i kapittel 7.6.6, at de presenterer regnskapstall for ett ekstra år, samt en egen avvikskolonne mellom budsjettet og årets regnskapstall i dagens økonomiske oversikter.

9.3 Forslag til videre studier

I denne utredningen har vi gjennom en casestudie av Bergen kommune sett på to av kommunens forskriftspålagte oppstillinger; «Økonomisk oversikt driftsregnskap» og «Økonomisk oversikt investeringsregnskap». Et forslag til videre studier er å se på de andre regnskapsoppstillingene som er en del av kommunens årsregnskap.

Et annet forslag til videre studier kan være å utarbeide en standard mal for informasjonen som fremlegges mellom budsjettet og regnskapet. I intervju med Politiker 4 kom det, som nevnt i kapittel 6.4.2.1, at dette kunne være en interessant oppgave, da han savnet en rød tråd i kommunens rapportering.

Et tredje forslag til videre studier er å se på «Oversikt over inntekter og utgifter» med kameralregnskap som referanseramme. Som vi så i kapittel 7.6.7 er forvaltningskameralistikk utviklet for bruk i offentlig forvaltning, noe som også er tilfellet for «Oversikt over inntekter og utgifter». Dagens kommuneregnskap er delvis påvirket av privat regnskapslitteratur. Forvaltningskameralistikken kan derfor tenkes å være bedre egnet som referanseramme. Som det fremkom av kapittel 7.6.7, rapporteres det både i forvaltningskameralistikken og i «Oversikt over inntekter og utgifter» pengevirkningene av inntekter og utgifter, samt at den regnskapsmessige pengevirkningen av inntektene og utgiftene blir sammenlignet med den tilhørende budsjetterte pengevirkningen. Gjennom en studie kan det undersøkes om kameralregnskap kan gi teoretisk støtte til «Oversikt over inntekter og utgifter».

Litteraturliste

- Aastvedt, A., & Mauland, H. (2006). *Kommuneregnskapet - rammeverk og prinsipper*. Bø: Telemarksforskning Bø.
- Baksaas, K. M., & Stenheim, T. (2015). *Regnskapsteori*. Oslo: Cappelen damm akademisk.
- Bergen kommune. (2012, April 19). *Bergen kommune årsmelding 2011*. Hentet fra www.bergen.kommune.no:
https://www.bergen.kommune.no/bk/multimedia/archive/00132/Bergen_kommune__rsm_132763a.pdf
- Bergen kommune. (2013, April 8). *Bergen kommune årsmelding 2012*. Hentet fra www.bergen.kommune.no:
https://www.bergen.kommune.no/bk/multimedia/archive/00162/Bergen_kommune__rsm_162013a.pdf
- Bergen kommune. (2014a, juni 18). *Styringssystemet i Bergen kommune*. Hentet fra www.bergen.kommune.no:
https://www.bergen.kommune.no/bk/multimedia/archive/00207/Styringssystemet_i__207694a.pdf
- Bergen Kommune. (2014b, juni 18). *Slik styres Bergen*. Hentet fra www.bergen.kommune.no:
https://www.bergen.kommune.no/bk/multimedia/archive/00099/Slik_er_kommunen_org_99114a.pdf
- Bergen kommune. (2014c, April 8). *Bergen kommune årsmelding 2013*. Hentet fra www.bergen.kommune.no:
https://www.bergen.kommune.no/bk/multimedia/archive/00197/Bergen_kommune__rsm_197002a.pdf
- Bergen kommune. (2014d, juni 18). *Innstilling/ vedtak Årsregnskap og Årsmelding 2013 (Saksnr. 142/14 i Bergen bystyre)*. Hentet fra www.bergen.kommune.no:
<http://www3.bergen.kommune.no/bksak/default.asp>
- Busch, T., Valebro, J. V., & Dehlin, E. (2010). *Organisasjon og organisering*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Elliot, B., & Elliot, J. (2013). *Financial Accounting and Reporting*. Pearson.
- Foreningen for god kommunal regnsapskikk. (2014). *Notat om regnskapsskjemaene - formål og innhold*. Hentet fra www.gkrs.no:
http://www.gkrs.no/edokumenter/Notater/Notat_regnskapsskjemaene_styrevedtatt_141021.pdf
- Foreningen for god kommunal regnsapskikk. (2011). *Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende regnskapsprinsipper*. Hentet fra www.gkrs.no:
http://www.gkrs.no/edokumenter/rammeverk/Notat_Rammeverk_fastsatt_111215.pdf
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner). *Forskrift. 15. desember 2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning*.
- Grønmo, S. (2010). *Samfunnsvitenskapelige metoder*. Bergen: Fagbokforlaget.

-
- Jacobsen, D. I., & Thorsvik, J. (2013). *Hvordan organisasjoner fungerer*. Fagbokforlaget (Forlagshuset Vigmostad og Bjørke AS).
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2000). Om lov om endringer i lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m. *Ot.prp. nr. 43 (1999-2000)*. Oslo.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2004). Velholdte bygninger gir mer til alle. (*NOU 2004:22*). Oslo.
- Kommunal- og moderniseringsdepartementet. (2013, September 19). *Om kommuneregnskapet*. Hentet fra www.regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/nb/tema/kommuner-og-regioner/kommuneokonomi/okonomiforvaltning/kommuneregnskap1/lenker/om-kommuneregnskapet/id495962/>
- Kommunal- og regionaldepartementet. (2006). *Rapport om effektiv ressursbruk av formuesbevaring*. Kommunal- og regionaldepartementet.
- Kommuneloven. Lov 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner.
- Kvifte, S. S. (2004). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo: DnR forlaget.
- Lie, K., & Mauland, H. A. (2005). *Formuesbevaring, kapitalkostnader og resultatbegreper - et underlag for å vurdere endringer i kommuneregnskapet*. Bø: Telemarksforskning-Bø.
- Mauland, H., & Mellemvik, F. (2004). *Regnskap og økonomistyring i staten*. Oslo: Cappelen Akademiske Forlag.
- Mellemvik, F., & Olson, O. (1996). *Regnskap i forandring: utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L., & Mauland, H. (2012). *Regnskap og budsjett i kommunesektoren - en innføring*. Cappelen Damm.
- Monsen, N. (1987). *Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper*. Universitetsforlaget.
- Monsen, N. (1993). *Regnskap i politikken*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Monsen, N. (2014a). Anordningsprinsippet: Et viktig pengeperiodiseringsprinsipp i kommunene. *Kommunal økonomi*, ss. 21-30.
- Monsen, N. (2014b). Et tilbakeblikk på Bergensprosjektet med Bergensmodellen. *Velferd, økonomi og politikk. Festskrift til professor Bjarne Jensen 70 år den 6. mars 2014*.
- Monsen, N. (2014c). *Statsregnskapet og kommuneregnskapet: En innføring med refleksjoner om veien videre*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Monsen, N. (2015). *Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor*. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Regnskapsloven. Lov 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap m.v.
- Thorsnæs, G., & Berg, O. T. (2015, April 23). *Kommune*. Hentet fra www.snl.no: <https://snl.no/kommune>

Vedlegg 1

Oversikt over inntekter og utgifter

Tall i 1000

Regnskap			Vedtatt budsjett			
2011	2012	2013	Note	2013	Avvik	
Løpende virksomhet						
<i>Inntekter</i>						
6 634 790	7 133 066	7 616 365	Skatter	1	7 600 278	16 087
4 580 376	4 981 222	5 129 846	Statlige overføringer	2	5 044 384	85 462
4 750 613	4 829 420	5 220 687	Andre inntekter	3	4 502 214	718 473
<i>Utgifter</i>						
15 154 083	16 141 633	16 795 268	Driftsutgifter	4	16 003 986	788 286
414 602	527 503	455 357	Renteutgifter og låneomkostninger		464 379	-9 022
397 094	274 572	716 273	A. Løpende virksomhet netto		678 511	40 758
Investeringsvirksomhet						
666 721	389 824	232 065	Investeringsinntekter	5	75 412	156 653
1 778 643	1 654 963	2 038 957	Investeringsutgifter	6	2 620 720	-581 763
-1 111 922	-1 265 139	-1 806 892	B. Investeringsvirksomhet netto		-2 545 308	738 416
Finansieringsvirksomhet						
<i>Innlåning</i>						
1 428 274	1 664 542	2 134 315	Nye eksterne lån	7	2 753 749	-619 434
521 197	546 573	555 293	Avdrag eksterne lån	7	363 446	191 847
<i>Utlåning</i>						
258 695	299 412	464 247	Avdrag utlån	8	257 282	206 965
508 224	568 944	759 590	Nye utlån	8	554 280	205 310
657 548	848 437	1 283 679	C. Finansieringsvirksomhet netto		2 093 305	-809 626
-57 280	-142 130	193 060	Netto inntekt (A+B+C)		226 508	-30 452
Endring i likvide midler						
-57 280	-142 130	193 060	Netto inntekt			
648 339	-346 804	-124 900	Endring i diverse omløpsmidler	9		
127 595	316 384	-40 923	Endring i kortsiktig gjeld	10		
718 654	-172 550	27 237	Endring i likvide midler			
Kommunalt regnskapsresultat						
-57 280	-142 130	193 060	Netto inntekt		226 508	-30 452
19 479	14 445	63 942	Endring i ubrukte lånemidler		-	63 942
Netto endring finansielle instrument						
-3 978	3 536	6 008	(omløpsmidler)	11	-	-
132 335	178 379	-126 602	Netto premieavvik	12	48 200	-174 802
1 499	18 073	-136 404	Intern finansiering netto	13	-222 645	86 241
92 055	72 303	4	Årets overskudd/underskudd		52 063	-55 071

Note 1 - Skatter	2011	2012	2013
Inntekts og formuesskatt	6 475 685	7 007 326	7 415 343
Eiendomsskatt	159 105	125 740	201 022
Sum skatter	6 634 790	7 133 066	7 616 365
Note 2 - Statlige overføringer			
Rammetilskudd	4 249 564	4 631 319	4 753 682
Andre statlige overføringer	330 812	349 903	376 164
Sum statlige overføringer	4 580 376	4 981 222	5 129 846
Note 3 - Andre inntekter			
Brukerbetalinger	690 605	708 869	764 677
Andre salgs- og leieinntekter	1 327 967	1 426 828	1 458 433
Overføringer med krav til motytelse	1 775 367	1 779 904	1 906 109
Andre overføringer	42 931	80 950	74 539
Renteinntekt og utbytte	427 170	350 454	523 575
Fordelte utgifter	477 549	475 241	488 734
Gevinst finansielle instrumenter	9 024	7 174	4 620
Sum andre inntekter	4 750 613	4 829 420	5 220 687
Note 4 - Driftsutgifter			
Lønnsutgifter	6 750 832	7 019 307	7 445 543
Sosiale utgifter	1 881 352	2 060 076	1 897 841
Kjøp av varer og tjenester som inngår i kom.tjen.prod.	2 277 982	2 332 987	2 516 362
Kjøp av tjenester som erstatter kom.tjen.prod.	3 009 071	3 206 141	3 315 826
Overføringer	1 230 955	1 521 744	1 618 198
Tap finansielle instrumenter	3 891	1 378	1 498
Sum driftsutgifter	15 154 083	16 141 633	16 795 268
Note 5 - Investeringsinntekter			
Salgsinntekt, aksjer og andeler	-	10 186	79 139
Salgsinntekt, driftsmidler og fast eiendom	134 469	75 944	26 349
Andre Salgsinntekter	68 169	28 343	29 299
Overføringer med krav til motytelse	132 978	71 623	46 545
Statlige overføringer	89 706	19 868	48 872
Andre overføringer	16 797	6 948	467
Renteinntekter, utbytte og eieruttak	219 628	176 364	159
Fordelte utgifter	4 974	548	1 235
Sum investeringsinntekter	666 721	389 824	232 065

Note 6 - investeringsutgifter	2011	2012	2013
Kjøp av aksjer og andeler	46 787	48 455	55 171
Lønnsutgifter	5 567	4 238	7 766
Sosiale utgifter	1 403	1 367	2 118
Kjøp av varer og tjenester som inngår i kom.tjen.prod	1 379 119	1 307 883	1 666 228
Kjøp av tenester som erstatter kom.tjen.prod	28	1 986	3 074
Overføringer	307 918	245 142	261 973
Renteutgifter og omkostninger	37 821	45 892	42 627
Sum investeringsutgifter	1 778 643	1 654 963	2 038 957

Note 7 - Innlåning

Nye eksterne lån:

Nye lån (Lån vedr. finansiell leasing, Søreide skole)

Nye lån (Bruk av nye lån i lånefondet)

	-	-	186 346
	1 428 274	1 664 542	1 947 969
Sum nye eksterne lån	1 428 274	1 664 542	2 134 315
Avdrag eksterne lån:			
Betalt avdrag (DR)	309 723	288 340	303 133
Betalt avdrag (IR)	211 474	258 233	252 160
Sum avdrag eksterne lån	521 197	546 573	555 293

Note 8 - Utlåning

Avdrag utlån:

Mottatt avdrag på utlån (IR)

Mottatt avdrag på utlån (DR)

	255 069	296 065	461 640
	3 626	3 347	2 607
Sum avdrag utlån	258 695	299 412	464 247
Nye utlån:			
Nye utlån IR	483 876	550 000	691 148
Nye utlån IR, Ubrukte lånemidler	19 479	14 445	63 942
Nye utlån i DR	4 869	4 499	4 500
Sum nye utlån	508 224	568 944	759 590

Note 9 - Endring i diverse omløpsmidler

Endring i diverse omløpsmidler knytter seg til årets endring på kontoene Kortsiktig fordring, Premieavvik, Sertifikater og Obligasjoner. Endringen på kontoene er korrigert for postene som ikke representerer faktiske inntekter eller utgifter.

Endring Kortsiktige fordringer	473 105	-366 860	-155 020
Endring Premieavvik	132 336	-178 379	126 602
- Endring Netto premieavvik	132 336	-178 379	126 602
Endring Sertifikater	1 466	-2 546	-6 008
+ Verdiutvikling sertifikat	1 834	2 046	1 508
+ Netto overført til fond	-3 300	500	4 500
Endring Obligasjoner	177 746	19 067	30 120
+ Verdiøkning obligasjon	1	990	-
- Verdireduksjon obligasjon	2 513	-	-
Sum endring i diverse omløpsmidler	648 339	-346 804	-124 900

Note 10 - Endring kortsiktig gjeld

Endring i kortsiktig gjeld knytter seg til årets endring på kontoene Kassekredittlån og Annen kortsiktig gjeld.

Note 11 - Netto endring finansielle instrument (omløpsmidler)

	2011	2012	2013
Verdireduksjon obligasjon	-2 513	-	-
Verdiøkning obligasjon	1	990	-
Verdiutvikling sertifikat	1 834	2 046	1 508
Netto overført til fond (KLP rentefond II)	-3 300	500	4 500
Netto endring finansielle instrumenter (omløpsmidler)	-3 978	3 536	6 008

Note 12 - Netto premieavvik

Premieavvik	289 145	364 103	95 532
Årets amortisering av premieavvik	-156 810	-185 724	-222 134
Netto premieavvik	132 335	178 379	-126 602

Note 13 - Intern finansiering netto

Bruk av tidligere avsatte midler (inntekter)	Regnskap			Budsjett	Avvik
	2011	2012	2013	2013	
Bruk av disposisjonsfond (DR)	83 451	156 978	66 104	29 389	36 715
Bruk av bundne driftsfond (DR)	66 697	75 412	83 517	46 665	36 852
Bruk av disposisjonsfond (IR)	750	9 172	13 017	13 017	-
Bruk av ubundne inv.fond (IR)	318 748	266 955	276 461	177 191	99 270
Bruk av bundne inv.fond (IR)	172 422	200 684	237 538	237 538	-
Bruk av bundne driftsfond (IR)	2 070	258	3 859	3 859	-
A. Sum bruk av fond	644 138	709 459	680 496	507 659	172 837
Avsatt til senere bruk (utgifter)					
Avsatt til disposisjonsfond (DR)	53 826	122 495	231 758	142 560	89 198
Avsatt til bundne driftsfond (DR)	95 610	165 687	117 285	62 467	54 818
Avsatt til ubundne inv.fond (IR)	297 694	266 046	256 398	192 686	63 712
Avsatt til bundne inv.fond (IR)	200 061	229 213	283 761	96 007	187 754
B. Sum avsetning til fond	647 191	783 441	889 202	493 720	395 482
Tidligere års over-/underskudd					
Overskudd (regnskapsm. mindreforbruk)	4 552	92 055	72 302	72 302	-
Underskudd (regnskapsm. merforbruk)	-	-	-	-	-
C. Sum tidligere års over-/underskudd	4 552	92 055	72 302	72 302	-
Intern finansiering netto (A-B+C)	1 499	18 073	-136 404	86 241	-222 645
Overført fra DR til IR	127 695	130 954	163 531	32 577	130 954

Vedlegg 2

Spørsmålene i spørreundersøkelsen

Hva synes du om den alternative oppstillingen «Oversikt over inntekter og utgifter»?

1. Tror du den kan brukes i ditt eller andres arbeid?
2. Kunne du tenke deg at denne oppstillingen ble bruk i istedenfor eller i tillegg til dagens økonomiske oversikt over drift og økonomisk oversikt investering?
3. Har du andre kommentarer til oppstillingen?

Benytter du deg av dagens økonomiske oversikter over driftsregnskap og investeringsregnskap?

1. Eventuelt når og hvordan benytter du deg av oppstillingene?
2. Gir dagens oppstillinger den informasjonen du trenger?
3. Synes du informasjonen i dagens oppstillinger er lett å forstå? (Begrepsbruk, sammenblanding av prinsipper, osv.)
4. Benytter du deg eventuelt av annen regnskapsinformasjon, i så fall hvilken?
5. Har du andre kommentarer til dagens regnskapsoppstillinger?

Vedlegg 3

Rekonstruksjon av bokføringen for 2013

Åpningsbalansekonto			
Faste eiendommer og anlegg	13 301 596	196 916	Disposisjonsfond
Utstyr, maskiner og transportmidler	542 355	339 643	Bundne driftsfond
Utlån	2 681 436	233 564	Ubundne investeringsfond
Aksjer og andeler	3 458 500	312 803	Bundne investeringsfond
Pensjonsmidler	13 625 278	72 302	Regnskapsmessig mindreforbruk
Kortsiktige fordringer	2 767 503	-	Regnskapsmessig merforbruk
Premieavvik			Udisponert i investeringsregnskapet
	2 129 406	-	
Sertifikater	53 391	-	Udekket i investeringsregnskapet
Obligasjoner	49 111	5 686 560	Kapitalkonto
Kasse, postgiro, bankinnskudd			Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
	-661 565	-266 933	
			Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
		-	
		17 032 671	Pensjonsforpliktelse
		10 954 734	Andre lån
		-	Kassekredittlån
		3 384 751	Annen kortsiktig gjeld
	37 947 010	37 947 010	
Memoriakonti (Åpning)			
Memoriakonto ubrukte lånemidler	64 917	336 112	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån
Andre memoriakonti	271 195		
	336 112	336 112	

Faste eiendommer og anlegg			
IB	13 301 596	1 292	1a)
1d)	1 759 602	418 789	1b)
		149	1e)
		100 333	1f)
		14 540 634	UB
	15 061 197	15 061 197	

Utstyr, maskiner og transportmidler			
IB	542 355	2 187	2a)
2g)	149	126 446	2c)
2e)	125 555	10 520	2f)
2b)	2 027	530 932	UB
	670 085	670 085	

Utlån			
IB	2 681 436	461 640	3a)
3f)	691 148	2 607	3c)
3h)	63 942	10 117	3e)
3j)	4 500	2 966 662	UB
	3 441 026	3 441 026	

Driftsregnskapskonto			
1c)	418 789	418 789	1c)
2d)	126 446	126 446	2d)
3k)	4 500	2 607	3d)
6b)	222 134	95 532	6a)
29)	1 498	1 508	7a)
10j)	303 133	4 500	7b)
20)	7 445 543	4 620	27)
21)	1 897 841	764 677	12)
22)	2 516 362	1 458 433	13)
23)	3 315 826	1 906 109	14)
24)	1 618 198	4 753 682	15)
28)	455 357	376 164	16)
46)	163 531	74 539	17)
47)	231 758	7 415 343	18)
48)	117 285	201 022	19)
		488 734	25)
		523 575	26)
		72 302	41)
		66 104	42)
		83 517	45)
	18 838 201	18 838 202	

Aksjer og andeler			
IB	3 458 500	79 139	4a)
4d)	53 343	302	4c)
4e)	55 171	3 487 573	UB
	3 567 014	3 567 014	

Pensjonsmidler			
IB	13 625 278		
5)	926 447	14 551 725	UB
	14 551 725	14 551 725	

Kortsiktige fordringer			
IB	2 767 503	18 039 323	56)
4a)	79 139		
12)	764 677		
13)	1 458 433		
14)	1 906 109		
15)	4 753 682		
16)	376 164		
17)	74 539		
18)	7 415 343		
19)	201 022		
25)	488 734		
26)	523 575		
30)	26 349		
31)	29 299		
32)	46 545		
33)	48 872		
34)	467		
35)	159		
42)	1 235	2 922 523	UB
	20 961 846	20 961 846	

Premieavvik			
IB	2 129 406	222 134	6b)
6a)	95 532	2 002 804	UB
	2 224 938	2 224 938	

Sertifikater			
IB	53 391		
7b)	4 500		
7a)	1 508	59 398	UB
	59 398	59 398	

Obligasjoner			
IB	49 111	30 120	8)
		18 991	UB
	49 111	49 111	

Kasse, postgiro, bankinnskudd			
3a)	461 640	661 565	IB
3c)	2 607	691 148	3f)
10a)	186 346	63 942	3h)
10c)	1 947 969	4 500	3j)
56)	18 039 323	303 133	10i)
8)	30 120	252 160	10k)
27)	4 620	19 329 007	55)
UB	634 330	1 498	29)
	21 306 956	21 306 953	

Investeringsregnskapskonto			
3g)	691 148	461 640	3b)
3i)	63 942	79 139	4b)
4f)	55 171	186 346	10e)
10l)	252 160	1 947 969	10g)
36)	7 766	63 942	10n)
37)	2 118	26 349	30)
38)	1 666 228	29 299	31)
39)	3 074	46 545	32)
40)	261 973	48 872	33)
43)	42 627	467	34)
49)	256 398	159	35)
50)	283 761	1 235	44)
		163 531	46)
		13 017	51)
		276 461	52)
		237 538	53)
		3 859	54)
	3 586 366	3 586 368	

Disposisjonsfond			
44)	66 104	196 916	IB
51)	13 017	231 758	47)
UB	349 553		
	428 674	428 674	

Bundne driftsfond			
45)	83 517	339 643	IB
54)	3 859	117 285	48)
UB	369 551		
	456 927	456 928	

Ubundne investeringsfond			
52)	276 461	233 564	IB
UB	213 501	256 398	49)
	489 962	489 962	

Bundne investeringsfond			
53)	237 538	312 803	IB
UB	359 027	283 761	50)
	596 565	596 564	

Regnskapsmessig mindreforbruk			
41)	72 302	72 302	IB
UB	-		
	72 302	72 302	

Regnskapsmessig merforbruk			
UB	-	-	IB
	-	-	

Udisponert i investeringsregnskapet			
UB	-	-	IB
	-	-	

Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)			
IB	266 933	266 933	UB
	266 933	266 933	

Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)			
UB	-	-	IB
	-	-	

Pensjonsforpliktelser			
		17 032 671	IB
UB	18 268 281	1 235 610	9)
	18 268 281	18 268 281	

Andre lån			
10i)	303 133	10 954 734	IB
10k)	252 160	186 346	10a)
10m)	580	1 947 969	10c)
UB	12 533 175		
	13 089 048	13 089 049	

Kassekredittlån			
UB	-	-	IB
	-	-	

Memoriakonto ubrukte lån			
IB	64 917	186 346	10f)
10b)	186 346	1 947 969	10h)
10d)	1 947 969	63 942	10o)
		974	UB
	2 199 232	2 199 231	

Andre memoriakonti			
IB	271 195		
11)	138 854	410 050	UB
	410 050	410 050	

Motkonto for memoriakontiene			
10f)	186 346	336 112	IB
10h)	1 947 969	186 346	10b)
10o)	63 942	1 947 969	10d)
UB	411 024	138 854	11)
	2 609 281	2 609 282	

Udekket i investeringsregnskapet			
UB	-	-	IB
	-	-	

Kapitalkonto			
1a)	1 292	5 686 560	IB
1b)	418 789	1 759 602	1d)
1e)	149	149	2g)
1f)	100 333	2 027	2b)
2a)	2 187	125 555	2e)
2c)	126 446	691 148	3g)
2f)	10 520	63 942	3i)
3b)	461 640	4 500	3k)
3d)	2 607	53 343	4d)
3e)	10 117	55 171	4f)
4b)	79 139	926 447	5)
4c)	302	303 133	10j)
9)	1 235 610	252 160	10l)
10e)	186 346	580	10m)
10g)	1 947 969		
10n)	63 942		
UB	5 276 930		
	9 924 318	9 924 316	

Annen kortsiktig gjeld			
55)	19 329 007	3 384 751	IB
		55 171	4e)
		7 445 543	20)
		1 897 841	21)
		2 516 362	22)
		3 315 826	23)
		1 618 198	24)
		455 357	28)
		7 766	36)
		2 118	37)
		1 666 228	38)
		3 074	39)
		261 973	40)
UB	3 343 828	42 627	43)
	22 672 835	22 672 835	

Sluttbalansekonto			
Faste eiendommer og anlegg	14 540 634	349 553	Disposisjonsfond
Utstyr, maskiner og transportmidler	530 932	369 551	Bundne driftsfond
Utlån	2 966 662	213 501	Ubundne investeringsfond
Aksjer og andeler	3 487 573	359 027	Bundne investeringsfond
Pensjonsmidler		-	
	14 551 725		Regnskapsmessig mindreforbruk
Kortsiktige fordringer	2 922 523	-	Regnskapsmessig merforbruk
Premieavvik		-	Udisponert i investeringsregnskapet
	2 002 804		
Sertifikater		-	
	59 398		Udekket i investeringsregnskapet
Obligasjoner	18 991	5 276 930	Kapitalkonto
Kasse, postgiro, bankinnskudd		-266 933	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
	-634 330		Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
		-	
		18 268 281	Pensjonsforpliktelser
		12 533 175	Andre lån
		-	Kassekredittlån
		3 343 828	Annen kortsiktig gjeld
	40 446 912	40 446 912	
Memoriakonti (Slutt)			
Memoriakonto ubrukte lånemidler	974	411 024	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån
Andre memoriakonti	410 050		
	411 024	411 024	

Tall i 1000. IB= Inngående balanse, UB= Utgående balanse

D=Debet, K=Kredit, DR=Driftsregnskapskonto, IR=Investeringsregnskapskonto, KK=Kapitalkonto

- 1) Faste eiendommer og anlegg
 - a. Salg av fast eiendom (1 292) (D- KK, K-Faste eiendommer og anlegg)
 - b. Avskrivning mot KK (418 789) (D- KK, K-Faste eiendommer og anlegg)
 - c. Avskrivning i DR (418 789) (D- DR, K-DR)
 - d. Årets investering (1 759 602) (D- Faste eiendommer og anlegg, K-DR)
 - e. Omgruppering (149) (D- KK, K-Faste eiendommer og anlegg)
 - f. Nedskrivning (100 333) (D- KK, K-Faste eiendommer og anlegg)
- 2) Utstyr, maskiner og transportmidler
 - a. Årets avgang (2 187) (D- KK, K- Utstyr, maskiner og transportmidler)
 - b. Årets avgang akk. avskrivninger (2 027) (D- Utstyr, maskiner og transportmidler, K-KK)
 - c. Avskrivninger mot KK (126 446) (D- KK, K- Utstyr, maskiner og transportmidler)
 - d. Avskrivning i DR (126 446) (D- DR, K-DR)
 - e. Årets investering (125 555) (D- Utstyr, maskiner og transportmidler, K-KK)
 - f. Nedskrivning (10 520) (D- KK, K- Utstyr, maskiner og transportmidler)
 - g. Omgruppering (149) (D- Utstyr, maskiner og transportmidler, K-KK)
- 3) Utlån
 - a. Mottatte avdrag på utlån i IR (461 640) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Utlån)
 - b. Inntektsføring i IR (461 640) (D-IR, K-KK)
 - c. Mottatte avdrag på utlån i DR (2 607) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Utlån)
 - d. Inntektsføring i DR (2 607) (D-DR, K-KK)
 - e. Nedskrivning (10 117) (D-KK, K-Utlån)

- f. Nye utlån (IR), eks ubrukte lånemidler (691 148*) (D- Utlån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
*Nye utlån (IR) korrigert for Bruk av ubrukte lånemidler (755 090-63 942)
 - g. Nye utlån (IR) (Ubrukte lånemidler) (63 942) (D- Utlån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - h. Utgiftsføring nye utlån, eks ubrukte lånemidler (691 148) (D-IR, K-KK)
 - i. Utgiftsføring nye utlån (ubrukte lånemidler) (63 942) (D-IR, K-KK)
 - j. Nye utlån (DR) (4 500) (D-Utlån, K- Kasse, postgiro, bankinnskudd)
 - k. Utgiftsføring nye utlån DR (4 500) (D-DR, K-KK)
- 4) Aksjer og andeler
- a. Salg av aksjer og andeler (79 139) (D- Kortsiktig fordring, K-Aksjer og andeler)
 - b. Inntektsføring salg IR (79 139) (D-KK, K-IR)
 - c. Nedskrivning (302) (D-KK, K-Aksjer og andeler)
 - d. Oppskrivning (53 343) (D-Aksjer og andeler, K-KK)
 - e. Kjøp av aksjer og andeler (55 171) (D-Aksjer og andeler, K- Annen kortsiktig gjeld)
 - f. Utgiftsføring kjøp (55 171) (D-IR, K-KK)
- 5) Pensjonsmidler
- a. Oppskrivning (926 447) (D-Pensjonsmidler, K-KK)
- 6) Premieavvik
- a. Årets premieavvik (95 532) (D-Premieavvik, K-DR)
Årets amortisering av tidligere års premieavvik (222 134) (D-DR, K-Premieavvik). *Korrigerer «Sosiale utgifter» med (-222 134+95 532). Se 21).*
- 7) Sertifikat
- a. Verdiutvikling sertifikat (1 508) (D-Sertifikat, K-DR). *Korrigerer «Renteinntekter og utbytte» med tilsvarende beløp. Se 26)Forutsetter urealisert.*
 - b. Netto overført fra skadekonto (4 500) (D-Sertifikat, K-DR) *Korrigerer «Andre overføringer» med tilsvarende beløp. Se 17) Forutsetter urealisert.*
- 8) Obligasjon. Eksportfinans ASA 03/13 5, 70 % C, innfrielse 11.03.13 (30 120) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Obligasjon) *(Detaljer funnet i rapport om finansforvaltning)*
- 9) Pensjonsforpliktelser. Oppskrivning (1 235 610) (D-KK, K-Pensjonsforpliktelser)
- 10) Andre lån
- a. Nytt langsiktig lån innbetalt (Lån vedr. finansiell leasing (Søreide skole)) (186 346) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Andre lån)
 - b. Føring av låneinntekt på memoria (Lån vedr. finansiell leasing (Søreide skole)) (186 346) (D- Memoria ubrukte lån, K- Motkonto memoriakonti)
 - c. Opptak av lån (1 947 696*) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Andre lån) **Bruk av nye lån i lånefondet blir korrigert for Bruk av ubrukte lånemidler (2 011 911-63 942)*
 - d. Føring av låneinntekt på memoria (opptak av lån) (1 947 696) (D- Memoria ubrukte lån, K- Motkonto memoriakonti)
 - e. Inntektsføring av låneforbruket (Lån vedr. finansiell leasing (Søreide skole)) (186 346) (D- Kapitalkonto, K-IR)
 - f. Reduksjon memoriakonto med låneforbruket (Lån vedr. finansiell leasing (Søreide skole)) (186 346) (D- Motkonto memoriakonti, K- Memoria ubrukte lån)
 - g. Inntektsføring av låneforbruket (Opptak av lån) (1 947 696) (D-KK, K-IR)
 - h. Reduksjon memoriakonto med låneforbruket (opptak av lån) (1 947 696) (D- Motkonto memoriakonti, K- Memoria ubrukte lån)
 - i. Betalt avdrag på lån DR (303 133) (D-Andre lån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - j. Utgiftsføring avdrag i DR (303 133) (D-DR, K-KK)
 - k. Betalt avdrag på lån IR (252 160) (D-Andre lån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - l. Utgiftsføring avdrag i IR (252 160) (D-IR, K-KK)
 - m. Nedskrivning (580) (D- Andre lån, K-KK)
 - n. Inntektsføring av låneforbruket (Ubrukte lånemidler) (63 942) (D-KK, K-IR)
 - o. Reduksjon memoriakonto ubrukte lån med låneforbruket (ubrukte lånemidler) (63 942) (D- Motkonto memoriakonti, K- Memoria ubrukte lån)
- 11) Andre memoriakonti. Saldering (138 855) (D- Andre memoriakonti, K- Motkonto for memoriakontiene)
- 12) Brukerbetalinger (764 677) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 13) Andre salgs- og leieinntekter (1 458 433) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 14) Overføringer med krav til motytelse (1 906 109) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 15) Rammetilskudd (4 753 682) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 16) Andre statlige overføringer (376 164) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)

- 17) Andre overføringer (74 539*) (D- Kortsiktig fordring, K-DR) *Andre overføringer er korrigert for Netto overført fra fond (sertifikat) (79 039-4 500)
- 18) Innteks og formuesskatt (7 415 343) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 19) Eiendomsskatt (201 022) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 20) Lønnsutgifter (7 445 543) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 21) Sosiale utgifter (1 897 841*) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld) *Korrigert for årets amortisering av tidligere års premieavvik og årets premieavvik (2 024 443-222 134+95 532) Se 6).
- 22) Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod (2 516 362) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 23) Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod (3 315 826) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 24) Overføringer (1 618 198) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 25) Fordelte utgifter (488 734) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 26) Renteinntekt og utbytte (523 575*) (D- Kortsiktig fordring, K-DR) *Korrigert for Verdiutvikling sertifikat (525 083-1 508) Se 7a)
- 27) Gevinst finansielle instrumenter (omløpsmidler) (4 620) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-DR) *Forutsetter at dette er en realisert gevinst.*
- 28) Renteutgifter og låneomkostninger (455 357) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 29) Tap finansielle instrumenter (omløpsmidler) (1 498) (D-DR, K-Kasse, postgiro og bankinnskudd) *Forutsetter at dette er et realisert tap.*
- 30) Salg driftsmidler og fast eiendom (26 349) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 31) Andre salgsinntekter (29 299) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 32) Overføringer med krav til motytelse (46 545) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 33) Statlige overføringer (48 872) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 34) Andre overføringer (467) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 35) Renteinntekter, utbytte og eieruttak (159) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 36) Lønnsutgifter (7 766) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 37) Sosiale utgifter (2 118) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 38) Kjøp varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod. (1 666 228) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 39) Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod. (3 074) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 40) Overføringer (261 973) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 41) Renteutgifter og omkostninger (42 627) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 42) Fordelte utgifter (1 235) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 43) Bruk av tidligere års mindre forbruk (72 302) (D- Regnskapsmessig mindreforbruk, K-DR)
- 44) Bruk av disposisjonsfond (66 104) (D- Disposisjonsfond, K-DR)
- 45) Bruk av bundne driftsfond (83 517) (D- Bundne driftsfond, K-DR)
- 46) Overført fra DR til IR (163 531) (D-IR, K-DR)
- 47) Avsatt til disposisjonsfond (231 758) (D-DR, K- Disposisjonsfond)
- 48) Avsatt til bundne driftsfond (117 285) (D-DR, K- Bundne driftsfond)
- 49) Avsatt til ubundne investeringsfond (256 398) (D-IR, K- Ubundne investeringsfond)
- 50) Avsatt til bundne fond (283 761) (D-IR, K- Bundne investeringsfond)
- 51) Bruk av disposisjonsfond (13 017) (D-Disposisjonsfond, K-IR)
- 52) Bruk av ubundne investeringsfond (276 461) (D-Disposisjonsfond, K-IR)
- 53) Bruk av bundne investeringsfond (237 538) (D- Bundne investeringsfond, K-IR)
- 54) Bruk av bundne driftsfond (3 859) (D- Bundne driftsfond, K-IR)
- 55) Salderer Annen kortsiktig gjeld mot kasse, postgiro, bankinnskudd (19 329 007) (D-Annen kortsiktig gjeld, K-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
- 56) Salderer Kortsiktige fordringer mot kasse, postgiro, bankinnskudd (18 039 323) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Kortsiktige fordringer)

Vedlegg 4

Rekonstruksjon av bokføringen for 2012

Åpningsbalansekonto			
Faste eiendommer og anlegg	12 377 970	240 570	Disposisjonsfond
Utstyr, maskiner og transportmidler	548 095	249 625	Bundne driftsfond
Utlån	2 415 435	234 473	Ubundne investeringsfond
Aksjer og andeler	3 410 462	284 274	Bundne investeringsfond
Pensjonsmidler	12 937 961	92 055	Regnskapsmessig mindreforbruk
Kortsiktige fordringer	2 400 643	-	Regnskapsmessig merforbruk
Premieavvik	1 951 027	-	Udisponert i investeringsregnskapet
Sertifikater	50 844	-	Udekket i investeringsregnskapet
Obligasjoner	68 178	6 254 269	Kapitalkonto
Kasse, postgiro, bankinnskudd	-489 015	-266 933	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
		-	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
		15 678 135	Pensjonsforpliktelsler
		9 836 765	Andre lån
		-	Kassekredittlån
		3 068 367	Annen kortsiktig gjeld
	35 671 600	35 671 600	
Memoriakonti (Åpning)			
Memoriakonto ubrukte lånemidler	79 361	387 234	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån
Andre memoriakonti	307 873		
	387 234	387 234	

Faste eiendommer og anlegg			
IB	12 377 970	13 887	27a)
27d)	1 340 551	403 038	27b)
		13 301 596	UB
	13 718 521	13 718 521	

Utstyr, maskiner og transportmidler			
IB	548 095	4 692	28a)
28e)	130 699	10 350	28b)
		121 399	28c)
		542 355	UB
	678 795	678 795	

Utlån			
IB	2 415 435	296 065	29a)
29f)	550 000	3 347	29c)
29g)	14 445	3 533	29e)
29j)	4 499		
29l)	1	2 681 436	UB
	2 984 380	2 984 381	

Aksjer og andeler			
IB	3 410 462	10 186	30a)
30d)	10 099	330	30c)
30e)	48 455	3 458 500	UB
	3 469 016	3 469 016	

Pensjonsmidler			
IB	12 937 961		
31)	687 317	13 625 278	UB
	13 625 278	13 625 278	

Driftsregnskapskonto			
9)	7 019 307	708 869	1)
33)	2 060 076	1 426 828	2)
10)	2 332 987	1 779 904	3)
11)	3 206 141	4 631 319	4)
12)	1 521 744	349 903	5)
27c)	403 038	80 950	6)
28d)	121 399	7 007 326	7)
29k)	4 499	125 740	8)
32b)	185 724	403 038	27c)
39)	1 378	475 241	13)
38)	527 503	350 454	36)
41f)	288 340	7 174	37)
48)	130 954	121 399	28d)
49)	122 495	3 347	29d)
50)	165 687	364 103	32a)
51)	72 302	2 046	34a)
		990	35d)
		92 055	45)
		156 978	46)
		75 412	47)
		500	34b)
	18 163 574	18 163 576	

Kortsiktige fordringer			
IB	2 400 643	16 959 498	44)
1)	708 869		
2)	1 426 828		
3)	1 779 904		
4)	4 631 319		
5)	349 903		
6)	80 950		
7)	7 007 326		
8)	125 740		
13)	475 241		
36)	350 454		
14)	75 944		
15)	28 343		
16)	71 623		
17)	19 868		
18)	6 948		
19)	176 364		
26)	548		
30a)	10 186	2 767 503	UB
	19 727 001	19 727 001	

Premieavvik			
IB	1 951 027	185 724	32b)
32a)	364 103	2 129 406	UB
	2 315 130	2 315 130	

Sertifikater			
IB	50 844		
34a)	2 046		
34b)	500	53 391	UB
	53 391	53 391	

Obligasjoner			
IB	68 178	14 873	35a)
35c)	4 816	10 000	35b)
35d)	990	49 111	UB
	73 984	73 984	

Kasse, postgiro, bankinnskudd			
29a)	296 065	489 015	IB
29c)	3 347	550 000	29f)
41a)	1 664 542	14 445	29g)
44)	16 959 498	4 499	29j)
35a)	14 873	288 340	41e)
35b)	10 000	258 233	41g)
37)	7 174	18 006 337	43)
		4 816	35c)
UB	661 565	1 378	41)
	19 617 063	19 617 063	

Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)			
IB	266 933	266 933	UB
	266 933	266 933	

Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)			
UB	-	-	IB
	-	-	

Investeringsregnskapskonto			
20)	4 238	75 944	14)
21)	1 367	28 343	15)
22)	1 307 883	71 623	16)
23)	1 986	19 868	17)
24)	245 142	6 948	18)
25)	45 892	176 364	19)
29h)	550 000	548	26)
29i)	14 445	296 065	29b)
30f)	48 455	10 186	30b)
41h)	258 233	1 664 542	41c)
52)	266 046	14 445	41i)
53)	229 213	130 954	48)
		9 172	54)
		266 955	55)
		200 684	56)
		258	57)
	2 972 900	2 972 899	

Disposisjonsfond			
46)	156 978	240 570	IB
54)	9 172	122 495	49)
UB	196 916		
	363 065	363 065	

Bundne driftsfond			
47)	75 412	249 625	IB
57)	258	165 687	50)
UB	339 643		
	415 313	415 312	

Ubundne investeringsfond			
55)	266 955	234 473	IB
UB	233 564	266 046	52)
	500 519	500 519	

Bundne investeringsfond			
56)	200 684	284 274	IB
UB	312 803	229 213	53)
	513 487	513 487	

Regnskapsmessig mindreforbruk			
45)	92 055	92 055	IB
UB	72 302	72 302	51)
	164 357	164 357	

Regnskapsmessig merforbruk			
UB	-	-	IB
	-	-	

Udisponert i investeringsregnskapet			
UB			IB
	-	-	

Udekket i investeringsregnskapet			
UB	-	-	IB
	-	-	

Kapitalkonto			
27a)	13 887	6 254 269	IB
27b)	403 038	1 340 551	27d)
28a)	4 692	130 699	28e)
28b)	10 350	550 000	29h)
28c)	121 399	14 445	29i)
29b)	296 065	4 499	29k)
29d)	3 347	10 099	30d)
29e)	3 533	48 455	30f)
30b)	10 186	1	29l)
30c)	330	687 317	31)
40)	1 354 535	288 340	41f)
41c)	1 664 542	258 233	41h)
41i)	14 445		
UB	5 686 560		
	9 586 909	9 586 908	

Memoriakonto ubrukte lån			
IB	79 361	1 664 542	41d)
41b)	1 664 542	14 445	41j)
		64 917	UB
	1 743 903	1 743 904	

Andre memoriakonti			
IB	307 873	36 677	42)
		271 195	UB
	307 873	307 873	

Motkonto for memoriakontiene			
41d)	1 664 542	387 234	IB
41j)	14 445	1 664 542	41b)
42)	36 677		
UB	336 112		
	2 051 777	2 051 776	

Pensjonsforpliktelser			
		15 678 135	IB
UB	17 032 671	1 354 535	38)
	17 032 671	17 032 671	

Andre lån			
41e)	288 340	9 836 765	IB
41g)	258 233	1 664 542	41a)
UB	10 954 734		
	11 501 307	11 501 307	

Kassekredittlån			
UB	-	-	IB
	-	-	

Annen kortsiktig gjeld			
43)	18 006 337	3 068 367	IB
		7 019 307	9)
		2 060 076	33)
		2 332 987	10)
		3 206 141	11)
		1 521 744	12)
		4 238	20)
		1 367	21)
		1 307 883	22)
		1 986	23)
		245 142	24)
		45 892	25)
		48 455	30e)
UB	3 384 751	527 503	38)
	21 391 088	21 391 088	

Sluttbalansekonto			
Faste eiendommer og anlegg	13 301 596	196 916	Disposisjonsfond
Utstyr, maskiner og transportmidler	542 355	339 643	Bundne driftsfond
Utlån	2 681 436	233 564	Ubundne investeringsfond
Aksjer og andeler	3 458 500	312 803	Bundne investeringsfond
Pensjonsmidler	13 625 278	72 302	Regnskapsmessig mindreforbruk
Kortsiktige fordringer	2 767 503	-	Regnskapsmessig merforbruk
Premieavvik	2 129 406	-	Udisponert i investeringsregnskapet
Sertifikater	53 391	-	Udekket i investeringsregnskapet
Obligasjoner	49 111	5 686 560	Kapitalkonto
Kasse, postgiro, bankinnskudd	-661 565	-266 933	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
		-	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
		17 032 671	Pensjonsforpliktelser
		10 954 734	Andre lån
		-	Kassekredittlån
		3 384 751	Annen kortsiktig gjeld
	37 947 010	37 947 010	
Memoriakonti (Slutt)			
Memoriakonto ubrukte lånemidler	64 917	336 112	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån
Andre memoriakonti	271 195		
	336 112	336 112	

Tall i 1000. IB=Inngående balanse, UB=Utgående balanse

D = Debet, K = Kredit, DR = Driftsregnskapskonto, IR = Investeringsregnskapskonto, KK = Kapitalkonto

- 1) Brukerbetalinger (708 869) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 2) Andre salgs- og leieinntekter (1 426 828) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 3) Overføringer med krav til motytelse (1 779 904) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 4) Rammetilskudd (4 631 319) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 5) Andre statlige overføringer (349 903) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 6) Andre overføringer (80 950*) (D-Kortsiktig fordring og K-DR). **Korrigert med beløp for netto overført fra fond (sertifikat) (81 450 – 500)*
- 7) Inntekts- og formuesskatt (7 007 326) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 8) Eiendomsskatt (125 740) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 9) Lønnsutgifter (7 019 307) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-DR)
- 10) Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod. (2 332 987) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-DR)
- 11) Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod (3 206 141) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-DR)
- 12) Overføringer (1 521 744) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-DR)
- 13) Fordelte utgifter (475 241) (D-Kortsiktig fordring og K-DR)
- 14) Salg driftsmidler og fast eiendom (75 944) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 15) Andre salgsinntekter (28 343) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 16) Overføringer med krav til motytelse (71 623) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 17) Statlige overføringer (19 868) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 18) Andre overføringer (6 984) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 19) Renteinntekter, utbytte og eieruttak (176 364) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 20) Lønnsutgifter (4 238) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-IR)
- 21) Sosiale utgifter (1 367) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-IR)
- 22) Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod. (1 307 883) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-IR)
- 23) Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod. (1 986) (K-Annen kortsiktig gjeld og K-IR)
- 24) Overføringer (245 142) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-IR)
- 25) Renteutgifter og omkostninger (45 892) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-IR)
- 26) Fordelte utgifter (548) (D-Kortsiktig fordring og K-IR)
- 27) Fast eiendom og anlegg:
 - a. Salg av fast eiendom (13 887) (K-Fast eiendom og anlegg og D-KK)
 - b. Avskrivning mot kapitalkonto (403 038) (K-Fast eiendom og anlegg og D-KK)
 - c. Avskrivning inn i driftsregnskapet (403 038) (D-DR og K-DR)
 - d. Årets investering i fast eiendom og anlegg (1 340 551) (K-KK og D-Fast eiendom og anlegg)
- 28) Utstyr, maskiner og transportmidler:
 - a. Årets avgang (4 691 784) (K-Utstyr, maskiner og transportmidler og D-KK)
 - b. Årets avgang akkumulerte avskrivninger (10 3450) (K-Utstyr, maskiner og transportmidler og D-KK)
 - c. Avskrivninger mot kapitalkonto (121 399) (K-Utstyr, maskiner og transportmidler og D-KK)
 - d. Avskrivninger i DR (121 399) (D-DR og K-DR)
 - e. Investering i utstyr (130 699) (D-Utstyr, maskiner og transportmidler og K-KK)
- 29) Utlån:
 - a. Mottatte avdrag på utlån i IR (296 065) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd og K-Utlån)
 - b. Inntektsføring av mottatte avdrag på utlån (296 065) (K-IR og D-KK)
 - c. Mottatte avdrag på utlån i driftsregnskapet (3 374) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd og K-Utlån)
 - d. Inntektsføring av mottatte avdrag på utlån (3 374) (K-DR og D-KK)
 - e. Nedskrivning av utlån (3 533) (K-Utlån og D-KK)
 - f. Nye utlån i investeringsregnskapet ekskludert ubrukte lånemidler (550 000*) (D-Utlån og K-Kasse, postgiro og bankinnskudd). **Nye utlån korrigeres for ubrukte lånemidler (564 445 – 14 445). Ubrukte lånemidler føres i 29g)*
 - g. Nye utlån, ubrukte lånemidler (14 445) (D-Utlån og K-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - h. Utgiftsføring av nye utlån eksklusiv ubrukte lånemidler (550 000) (D-IR og K-KK)
 - i. Utgiftsføring av nye utlån ubrukte lånemidler (14 445) (D-IR og K-KK)
 - j. Nye utlån i driftsregnskapet (4 499) (D-Utlån og K-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - k. Utgiftsføring av nye utlån i driftsregnskapet (4 499) (D-DR og K-KK)
 - l. Oppskrivning av utlån (1) (D-Utlån og K-KK)
- 30) Aksjer og andeler
 - a. Salg av aksjer og andeler (10 186) (D-Kortsiktig fordring og K-Aksjer og andeler)
 - b. Inntektsføring av salg (10 186) (D-KK og K-IR)
 - c. Nedskrivning (330) (K-Aksjer og andeler og D-KK)
 - d. Oppskrivning (10 099) (D-Aksjer og andeler og K-KK)
 - e. Kjøp av aksjer og andeler (48 455) (D-Aksjer og andeler og K-Annen kortsiktig gjeld)
 - f. Utgiftsføring av kjøp (48 455) (D-IR og K-KK)
- 31) Oppskrivning av pensjonsmidler (687 317) (D-Pensjonsmidler og K-KK)

- 32) Premieavvik
- a. Årets premieavvik (364 103) (D-Premieavvik og K-DR)
 - b. Årets amortisering av tidligere års premieavvik (185 724) (K-Premieavvik og D-DR). *Korrigerer «Sosiale utgifter» med (364 103 – 185 724), se føring 33)*
- 33) Sosiale utgifter (2 060 076*) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-DR). **Korrigeret for årets premieavvik og amortisering av tidligere års premieavvik (1 881 697 + 364 103 – 185 724) se føring 32)*
- 34) Sertifikat
- a. Verdiutvikling sertifikat (2 046 338) (D-Sertifikat og K-DR) *Forutsetter at verdiutviklingen ikke er realisert. Vi korrigerer derfor «Renteinntekt og utbytte» med tilsvarende beløp. Se føring 36)*
 - b. Økning sertifikat (500) (D-Sertifikat og K-DR) *Forutsetter at økning sertifikat ikke er realisert. Korrigerer derfor «Andre overføringer» med tilsvarende beløp. Se føring 6)*
- 35) Obligasjon
- a. Innfrielse Kommunalbanken 05/12 Fixed/FRN (14 873) (K-Obligasjon og D-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - b. Innfrielse Eksportfinans ASA 07/17 (10 000) (K-Obligasjon og D-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - c. Ny obligasjon, Danske Bank AS 09/16 FRN (4 816) (D-Obligasjon og K-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - d. Økning bokført verdi Eksportfinans ASA 03/13 5,70% C (990) (D-Obligasjon og K-DR) *Bokført verdi 31.12.12 – Bokført verdi 31.12.11 = Verdiøkning (30 120 - 29 130 = 990). Vi forutsetter at denne verdiøkningen ikke er realisert. «Renteinntekter og utbytte» reduseres med tilsvarende beløp som verdiøkningen. Se føring 36)*
- 36) Renteinntekter og utbytte (350 454*) (D-Kortsiktig fordring og K-DR) **«Renteinntekter og utbytte» er redusert med verdiutvikling i sertifikat og obligasjon (353 490 – 2047 – 990). Se føring 34a) og 35d)*
- 37) Gevinst finansielle instrumenter (7 174) (D-Kasse og K-DR). *Forutsetter at gevinsten er realisert*
- 38) Renteutgifter og låneomkostninger (527 503) (K-Annen kortsiktig gjeld og D-DR)
- 39) Tap finansielle instrumenter (1 378) (K-Kasse, postgiro og bankinnskudd og D-DR). *Forutsetter at tapet er realisert.*
- 40) Oppskrivning pensjonsforpliktelse (1 354 535) (K-Pensjonsforpliktelse og D-KK)
- 41) Andre lån:
- a. Opptak av lån (1 664 542*) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd og K-Andre lån). **Opptak av lån fremkommer som kommunes bruk av lån korrigeret for ubrukte lånemidler (1 678 987 – 14 444 871)*
 - b. Føring av låneinntekt på memoriakonto (1 664 542) (D-Memoria ubrukte lån og K-Motkonto memoriakonti)
 - c. Inntektsføring av låneforbruket (bruk av lån fra IR) (1 664 542) (K-IR og D-KK)
 - d. Reduksjon av memoriakonto med låneforbruket (1 664 542) (K-Memoria ubrukte lån og D-Motkonto memoriakonti)
 - e. Betalt avdrag på lån i driftsregnskapet (288 340) (K-Kasse postgiro og bankinnskudd og D-Andre lån)
 - f. Rapportering av avdragsutgiften i driftsregnskapet (288 340) (D-DR og K-KK)
 - g. Betalt avdrag på lån i investeringsregnskapet (258 233) (K-Kasse, postgiro og bankinnskudd og D-Andre lån)
 - h. Rapportering av avdragsutgiften i investeringsregnskapet (258 233) (D-IR og K-KK)
 - i. Inntektsføring av låneforbruk, ubrukte lånemidler (14 445) (D-KK og K-IR)
 - j. Reduksjon av memoriakonto med ubrukte lånemidler (14 455) (K-Memoria ubrukte lånemidler og D-Motkonto memoriakonti)
- 42) Saldering «andre memoriakonti» (36 677) (D-Andre memoriakonti og K-Motkonto for memoriakonti)
- 43) Saldering annen kortsiktig gjeld (18 006 337) (D-Annen kortsiktig gjeld og K-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
- 44) Saldering kortsiktige fordringer (16 959 498) (K-Kortsiktige fordringer og D-Kasse, postgiro og bankinnskudd)
- 45) Bruk av tidligere års mindreforbruk (92 055) (D-Regnskapsmessig mindreforbruk og K-DR)
- 46) Bruk av disposisjonsfond (156 978) (D-Disposisjonsfond og K-DR)
- 47) Bruk av bundne driftsfond (75 412) (D-Bundne driftsfond og K-DR)
- 48) Overføring fra DR til IR (130 954) (K-DR og D-IR)
- 49) Avsatt til disposisjonsfond (122 945) (K-Disposisjonsfond og D-DR)
- 50) Avsatt til bundne driftsfond (165 687) (K-Bundne driftsfond og D-DR)
- 51) Mindreforbruk i driftsregnskapet (71 302) (K-Regnskapsmessig mindreforbruk og D-DR)
- 52) Avsatt til ubundne investeringsfond (266 046) (K-Ubundne investeringsfond og D-IR)
- 53) Avsatt til bundne investeringsfond (229 213) (K-Bundne investeringsfond og D-IR)
- 54) Bruk av disposisjonsfond (9 172) (D-Disposisjonsfond og K-IR)
- 55) Bruk av ubundne investeringsfond (266 955) (D-Ubundne investeringsfond og K-IR)
- 56) Bruk av bundne investeringsfond (200 684) (D-Bundne investeringsfond og K-IR)
- 57) Bruk av bundne driftsfond (258) (D-Bundne driftsfond og K-IR)

Vedlegg 5

Rekonstruksjon av bokføringen for 2011

Åpningsbalansekonto			
Faste eiendommer og anlegg	9 911 232	270 946	Disposisjonsfond
Utstyr, maskiner og transportmidler	556 513	222 782	Bundne driftsfond
Utlån	2 177 256	255 527	Ubundne investeringsfond
Aksjer og andeler	3 363 675	256 635	Bundne investeringsfond
Pensjonsmidler	12 538 758	4 552	Regnskapsmessig mindreforbruk
Kortsiktige fordringer	2 873 748	-	Regnskapsmessig merforbruk
Premieavvik	1 818 691	-	Udisponert i investeringsregnskapet
Sertifikater	52 311	-	Udekket i investeringsregnskapet
Obligasjoner	245 924	6 700 750	Kapitalkonto
Kasse, postgiro, bankinnskudd	-1 207 669	-266 933	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
		-	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
		13 005 760	Pensjonsforpliktelser
		8 939 648	Andre lån
		-	Kassekredittlån
		2 940 771	Annen kortsiktig gjeld
	32 330 439	32 330 439	
Memoriakonti (Åpning)			
Memoriakonto ubrukte lånemidler	98 840	472 428	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån
Andre memoriakonti	373 588		
	472 428	472 428	

Faste eiendommer og anlegg			
IB	9 911 232	412 138	27a)
27c)	2 878 876	12 377 970	UB
	12 790 108	12 790 108	

Utstyr, maskiner og transportmidler			
IB	556 513	46	28a)
28d)	610 913	619 285	28b)
		548 095	UB
	1 167 426	1 167 426	

Utlån			
IB	2 177 256	3 626	29c)
29j)	4 869	255 069	29a)
29f)	483 876	11 395	29e)
29g)	19 479		
29l)	45	2 415 435	UB
	2 685 525	2 685 525	

Aksjer og andeler			
IB	3 363 675		
30a)	46 787	3 410 462	UB
	3 410 462	3 410 462	

Pensjonsmidler			
IB	12 538 758		
31)	399 204	12 937 961	UB
	12 937 961	12 937 961	

Driftsregnskapskonto			
9)	6 750 832	690 605	1)
10)	2 277 982	1 327 967	2)
11)	3 009 071	1 775 367	3)
12)	1 230 955	4 249 564	4)
27b)	412 138	330 812	5)
28c)	619 285	42 931	6)
29k)	4 869	6 475 685	7)
32b)	156 810	159 105	8)
33b)	3 300	477 549	13)
34h)	2 493	412 138	27b)
34i)	20	619 285	28c)
36)	414 602	3 626	29d)
40f)	309 723	289 145	32a)
38)	3 891	1	34g)
42)	1 881 352	427 169	35)
48)	127 695	9 024	36)
49)	53 826	4 552	45)
50)	95 610	83 451	46)
51)	92 055	66 697	47)
		1 834	33a)
	17 446 509	17 446 507	

Kortsiktige fordringer			
IB	2 873 748	17 096 581	44)
1)	690 605		
2)	1 327 967		
3)	1 775 367		
4)	4 249 564		
5)	330 812		
6)	42 931		
7)	6 475 685		
8)	159 105		
13)	477 549		
14)	134 469		
15)	68 169		
16)	132 978		
17)	89 706		
18)	16 797		
19)	219 628		
26)	4 974		
35)	427 169	2 400 643	UB
	19 497 224	19 497 224	

Premieavvik			
IB	1 818 691	156 810	32b)
32a)	289 145	1 951 027	UB
	2 107 836	2 107 837	

Sertifikater			
IB	52 311	3 300	33b)
33a)	1 834	50 844	UB
	54 144	54 144	

Obligasjoner			
IB	245 924	92 358	34a)
34g)	1	9 788	34b)
		4 824	34c)
		19 735	34d)
		38 540	34e)
		9 988	34f)
		2 493	34h)
		20	34i)
		68 178	UB
	245 925	245 924	

Kasse, postgiro, bankinnskudd			
29c)	3 626	1 207 669	IB
29a)	255 069	4 869	29j)
40a)	1 428 274	483 876	29f)
44)	17 096 581	19 479	29g)
34a)	92 358	309 723	40e)
34b)	9 788	211 474	40g)
34c)	4 824	3 891	38)
34d)	19 735	17 215 842	43)
34e)	38 540		
34f)	9 988		
36)	9 024		
UB	489 015		
	19 456 822	19 456 823	

Investeringsregnskapskonto			
20)	5 567	134 469	14)
21)	1 403	68 169	15)
22)	1 379 119	132 978	16)
23)	28	89 706	17)
24)	307 918	16 797	18)
25)	37 821	219 628	19)
29h)	483 876	4 974	26)
29i)	19 479	255 069	29b)
30b)	46 787	1 428 274	40c)
40h)	211 474	19 479	40j)
52)	297 694	127 695	48)
53)	200 061	750	54)
		318 748	55)
		172 422	56)
		2 070	57)
	2 991 227	2 991 228	

Disposisjonsfond			
46)	83 451	270 946	IB
54)	750	53 826	49)
UB	240 570		
	324 771	324 772	

Bundne driftsfond			
47)	66 697	222 782	IB
57)	2 070	95 610	50)
UB	249 625		
	318 392	318 392	

Ubundne investeringsfond			
55)	318 748	255 527	IB
UB	234 473	297 694	52)
	553 221	553 221	

Bundne investeringsfond			
56)	172 422	256 635	IB
UB	284 274	200 061	53)
	456 696	456 696	

Regnskapsmessig mindreforbruk			
45)	4 552	4 552	IB
UB	92 055	92 055	51)
	96 608	96 608	

Regnskapsmessig merforbruk			
UB	-	-	IB
	-	-	

Udisponert i investeringsregnskapet			
UB	-	-	IB
	-	-	

Udekket i investeringsregnskapet			
UB	-	-	IB
	-	-	

Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)			
IB	266 933	266 933	UB
	266 933	266 933	

Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)			
IB	-	-	UB
	-	-	

Pensjonsforpliktelse			
		13 005 760	IB
UB	15 678 135	2 672 375	39)
	15 678 135	15 678 135	

Andre lån			
40e)	309 723	8 939 648	IB
40g)	211 474	1 428 274	40a)
40i)	9 961		
UB	9 836 765		
	10 367 923	10 367 922	

Kassekredittlån			
UB	-	-	IB
	-	-	

Annen kortsiktig gjeld			
43)	17 215 842	2 940 771	IB
		6 750 832	9)
		2 277 982	10)
		3 009 071	11)
		1 230 955	12)
		5 567	20)
		1 403	21)
		1 379 119	22)
		28	23)
		307 918	24)
		37 821	25)
		46 787	30a)
		414 602	36)
UB	3 068 367	1 881 352	42)
	20 284 208	20 284 208	

Kapitalkonto			
27a)	412 138	6 700 750	IB
28a)	46	2 878 876	27c)
28b)	619 285	19 479	29i)
29d)	3 626	4 869	29k)
29b)	255 069	483 876	29h)
29e)	11 395	45	29l)
39)	2 672 375	46 787	30b)
40c)	1 428 274	399 204	31)
40j)	19 479	309 723	40f)
27b)	412 138	211 474	40h)
		9 961	40i)
UB	6 254 269	610 913	28d)
	11 675 956	11 675 957	

Memoriakonto ubrukte lån			
IB	98 840	1 428 274	40d)
40b)	1 428 274	19 479	40k)
		79 361	UB
	1 527 114	1 527 114	

Andre memoriakonti			
IB	373 588	65 715	41)
		307 873	UB
	373 588	373 588	

Motkonto for memoriakontiene			
40d)	1 428 274	472 428	IB
40k)	19 479	1 428 274	40b)
41)	65 715		
UB	387 234		
	1 900 703	1 900 702	

Sluttbalanskonto			
Faste eiendommer og anlegg	12 377 970	240 570	Disposisjonsfond
Utstyr, maskiner og transportmidler	548 095	249 625	Bundne driftsfond
Utlån	2 415 435	234 473	Ubundne investeringsfond
Aksjer og andeler	3 410 462	284 274	Bundne investeringsfond
Pensjonsmidler	12 937 961	92 055	Regnskapsmessig mindreforbruk
Kortsiktige fordringer	2 400 643	-	Regnskapsmessig merforbruk
Premieavvik	1 951 027	-	Udisponert i investeringsregnskapet
Sertifikater	50 844	-	Udekket i investeringsregnskapet
Obligasjoner	68 178	6 254 269	Kapitalkonto
Kasse, postgiro, bankinnskudd	-489 015	-266 933	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (drift)
	-	-	Endring i regnskapsprinsipp som påvirker AK (investering)
	-	15 678 135	Pensjonsforpliktelse
	-	9 836 765	Andre lån
	-	-	Kassekredittlån
	-	3 068 367	Annen kortsiktig gjeld
	35 671 600	35 671 600	

Memoriakonti (Slutt)			
Memoriakonto ubrukte lånemidler	79 361	387 234	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån
Andre memoriakonti	307 873		
	387 234	387 234	

Tall i 1000. IB= Inngående balanse, UB= Utgående balanse

D=Debet, K=Kredit, DR=Driftsregnskapskonto, IR=Investeringsregnskapskonto, KK=Kapitalkonto

- 1) Brukerbetalinger (690 605) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 2) Andre salgs- og leieinntekter (1 327 967) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 3) Overføringer med krav til motytelse (1 775 367) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 4) Rammetilskudd (4 249 564) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 5) Andre statlige overføringer (330 812) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 6) Andre overføringer (42 931) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 7) Inntekts og formuesskatt (6 475 685) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 8) Eiendomsskatt (159 105) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 9) Lønnsutgifter (6 750 832) (D-DR, K- Annen kortsiktig gjeld)
- 10) Kjøp av varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod. (2 277 982*) (D-DR, K- Annen kortsiktig gjeld)
*Korrigert for Netto overført til skadefond (KLP rentefond II) (2 281 282-3 300). Se 33b)
- 11) Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod. (3 009 071) (D-DR, K- Annen kortsiktig gjeld)
- 12) Overføringer (1 230 955) (D-DR, K- Annen kortsiktig gjeld)
- 13) Fordelte utgifter (477 549) (D- Kortsiktig fordring, K-DR)
- 14) Salg driftsmidler og fast eiendom (134 469) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 15) Andre salgsinntekter (68 169) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 16) Overføringer med krav til motytelse (132 978) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 17) Statlige overføringer (89 706) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 18) Andre overføringer (16 797) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 19) Renteinntekter, utbytte og eieruttak (219 628) (D-Kortsiktig fordring, K-IR)
- 20) Lønnsutgifter (5 567) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 21) Sosiale utgifter (1 403) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 22) Kjøp varer og tjenester som inngår i komm. tj.prod. (1 379 119) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 23) Kjøp av tjenester som erstatter komm. tj.prod. (28) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 24) Overføringer (307 918) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 25) Renteutgifter og omkostninger (37 821) (D-IR, K-Annen kortsiktig gjeld)
- 26) Fordelte utgifter (4 974) (D- Kortsiktig fordring, K-IR)
- 27) Faste eiendommer og anlegg
 - a. Avskrivning mot kapitalkonto (412 138) (D-KK, K-Faste eiendommer og anlegg)
 - b. Avskrivning i DR (412 138) (D-DR, K-DR)
 - c. Årets investering (2 878 876) (D- Faste eiendommer og anlegg, K-KK)
- 28) Utstyr, maskiner og transportmidler
 - a. Årets avgang (46) (D-KK, K-Utstyr, maskiner og transportmidler)
 - b. Avskrivninger mot kapitalkonto (619 285) (D-KK, K- Utstyr, maskiner og transportmidler)
 - c. Avskrivning i DR (619 285) (D-DR, K-DR)
 - d. Årets investering (610 913) (D- Utstyr, maskiner og transportmidler, K-KK)
- 29) Utlån
 - a. Mottatte avdrag på utlån IR (255 069) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Utlån)
 - b. Inntektsføring av utlån IR (255 069) (D-KK, K-IR)
 - c. Mottatte avdrag på utlån DR (3 626) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Utlån)
 - d. Inntektsføring av utlån DR (3 626) (D-KK, K-DR)
 - e. Nedskrivning (11 395) (D-KK, K-Utlån)
 - f. Nye utlån IR, eks ubrukte lånemidler (483 876*) (D-Utlån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd) *Nye utlån IR blir korrigert for ubrukte lånemidler (503 355-19 479)
 - g. Nye utlån IR (ubrukte lånemidler) (19 479) (D-Utlån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - h. Utgiftsføring nye utlån IR, eks ubrukte lånemidler (483 876) (D-IR, K-KK)

- i. Utgiftsføring nye utlån IR (ubrukte lånemidler) (19 479) (D-IR, K-KK)
 - j. Nye utlån DR (4 869) (D-Utlån, K- Kasse, postgiro, bankinnskudd)
 - k. Utgiftsføring nye utlån DR (4 869) (D-DR, K-KK)
 - l. Oppskrivning (45) (D-Utlån, K-KK)
- 30) Aksjer og andeler
- a. Kjøp av aksjer og andeler (46 787) (D- Aksjer og andeler, K- Annen kortsiktig gjeld)
 - b. Utgiftsføring kjøp (46 787) (D-IR, K-KK)
- 31) Pensjonsmidler. Oppskrivning (399 204) (D- Pensjonsmidler, K-KK)
- 32) Premieavvik
- a. Årets premieavvik (289 145) (D- Premieavvik, K-DR)
 - b. Årets amortisering av tidligere års premieavvik (156 810) (D-DR, K- Premieavvik) *Korrigerer «Sosiale utgifter» med (-156 810+289 145). Se 42).*
- 33) Sertifikat
- a. Verdiutvikling sertifikat (1 834) (D-Sertifikat, K-DR). *Korrigerer «Renteinntekt og utbytte» med tilsvarende beløp. Se 35). Forutsetter urealisert.*
 - b. Netto overført fra fond (3 300) (D-DR, K-Sertifikat) *Korrigerer Kjøp av varer som inngår i komm.tj.prod med tilsvarende beløp. Se 10). Forutsetter urealisert.*
- 34) Obligasjon. *(Detaljer funnet i rapport om finansforvaltning)*
- a. Innfrielse BKK AS 05/12 FRN Collar (92 358) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Obligasjon)
 - b. Innfrielse DOF Subsea ASA 07/11 FRN (9 788) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Obligasjon)
 - c. Innfrielse Havila Shipping ASA 06/11 FRN (4 824) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Obligasjon)
 - d. Innfrielse Bolig- og Næringskreditt ASA 04/11 FRN (19 735) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Obligasjon)
 - e. Innfrielse Nordea Bank Finland Abp 06/11 Fixed CLN (38 540) (D-Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Obligasjon)
 - f. Verdiøkning Kommunalbanken 05/12 Fixed/FRN (1) (D-Obligasjon, K-DR). *Korrigerer «Renteinntekter og utbytte» med tilsvarende beløp. Se 35) Forutsetter urealisert.*
 - g. Verdireduksjon Eksportfinans ASA 03/13 5, 70 % C (2 493) (D-DR, K-Obligasjon). *Korrigerer «Renteutgifter og låneomkostninger» med tilsvarende beløp. Se 37) Forutsetter urealisert.*
 - h. Verdireduksjon Eksportfinans ASA 07/17 (20) (D-DR, K-Obligasjon) *Korrigerer «Renteutgifter og låneomkostninger» med tilsvarende beløp. Se 37) Forutsetter urealisert.*
- 35) Renteinntekter og utbytte (427 169*) (D- Kortsiktig fordring, K-DR) **Korrigerer for verdiutvikling sertifikat (se 35a) og Verdiøkning Kommunalbanken 05/12 Fixed/FRN (1 834-1) (Se 34f)*
- 36) Gevinst finansielle instrumenter (omløpsmidler) (9 024) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-DR). *Forutsetter at gevinsten er realisert.*
- 37) Renteutgifter og låneomkostninger (414 602*) (D-DR, K-Annen kortsiktig gjeld) **Korrigerer for Verdireduksjon Eksportfinans ASA 03/13 5, 70 % C (Se 34g) og Verdireduksjon Eksportfinans ASA 07/17 (Se 34h) (417 115-2 493-20)*
- 38) Tap finansielle instrumenter (Omløpsmidler) (3 891) (D-DR, K-Kasse, postgiro og bankinnskudd). *Forutsetter at tapet er realisert.*
- 39) Pensjonsforpliktelser. Oppskrivning (2 672 375) (D-KK, K-Pensjonsforpliktelser)
- 40) Andre lån
- a. Opptak av lån IR, eks ubrukte lånemidler (1 428 274*) (D- Kasse, postgiro og bankinnskudd, K-Andre lån) **Korrigerer for Ubrukte lånemidler (1 447 753-19 479)*
 - b. Føring av låneopptak på memoria ubrukte lån (1 428 274) (D- Memoria ubrukte lån, K- Motkonto memoriakonti)
 - c. Inntektsføring av låneforbruket IR (1 428 274) (D-KK, K-IR)
 - d. Reduksjon memoriakonto ubrukte lån med låneforbruket (1 428 274) (D- Motkonto memoriakonti, K-Memoria ubrukte lån)
 - e. Betalt avdrag på lån DR (309 723) (D-Andre lån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - f. Utgiftsføring avdrag DR (309 723) (D-DR, K-KK)
 - g. Betalt avdrag på lån IR (211 474) (D-Andre lån, K- Kasse, postgiro og bankinnskudd)
 - h. Utgiftsføring avdrag IR (211 474) (D-IR, K-KK)
 - i. Av- og nedskrivning av lån (9 961) (D-Andre lån, K-KK)
 - j. Inntektsføring av låneforbruket (ubrukte lånemidler) (19 479) (D-KK, K-IR)
 - k. Reduksjon memoria med ubrukte lånemidler (19 479) (D- Motkonto memoriakonti, K- Memoria ubrukte lånemidler)

-
- 41) Saldering andre memoriakonti (65 716) (D- Andre memoriakonti, K- Motkonto for memoriakontiene)
 - 42) Sosiale utgifter (1 881 352*) (D-DR, K- Annen kortsiktig gjeld) **Korrigert for amortisering av tidligere års premieavvik og årets premieavvik (1 749 017-156 810+289 145). Se 32).*
 - 43) Annen kortsiktig gjeld. Saldering (17 215 842) (D- Annen kortsiktig gjeld, K- Kasse, postgiro, bankinnskudd)
 - 44) Kortsiktige fordringer. Saldering (17 096 581) (D- Kasse, postgiro, bankinnskudd, K- Kortsiktige fordringer)
 - 45) Bruk av tidligere års mindre forbruk (4 552) (D- Regnskapsmessig mindreforbruk, K-DR)
 - 46) Bruk av disposisjonsfond (83 451) (D- Disposisjonsfond, K-DR)
 - 47) Bruk av bundne driftsfond (66 697) (D- Bundne driftsfond, K-DR)
 - 48) Overført fra DR til IR (127 695) (D-IR, K-DR)
 - 49) Avsatt til disposisjonsfond (53 826) (D-DR, K- Disposisjonsfond)
 - 50) Avsatt til bundne driftsfond (95 610) (D-DR, K- Bundne driftsfond)
 - 51) Mindreforbruk i DR (92 055) (D-DR, K- Regnskapsmessig mindreforbruk)
 - 52) Avsatt til ubundne investeringsfond (297 694) (D-IR, K- Ubundne investeringsfond)
 - 53) Avsatt til bundne investeringsfond (200 061) (D-IR, K- Bundne investeringsfond)
 - 54) Bruk av disposisjonsfond (750) (D- Disposisjonsfond, K-IR)
 - 55) Bruk av ubundne investeringsfond (318 748) (D- Ubundne investeringsfond, K-IR)
 - 56) Bruk av bundne investeringsfond (172 422) (D- Bundne investeringsfond, K-IR)
 - 57) Bruk av bundne driftsfond (2 070) (D- Bundne driftsfond, K-IR)