

Stein Østre

Analyse av prinsipper for
budsjettering og regnskapsføring
i offentlig forvaltning

Delrapport 3: Økonomistyringssystemer og
New Public Management

Høgskolen i Hedmark
Rapport nr. 14 – 2007

Fulltekstutgave

Utgivelsessted: Elverum

Det må ikke kopieres fra rapporten i strid med åndsverkloven og fotografiloven eller i strid med avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk.

Forfatteren er selv ansvarlig for sine konklusjoner. Innholdet gir derfor ikke nødvendigvis uttrykk for Høgskolens syn.

I rapportserien fra Høgskolen i Hedmark publiseres FoU-arbeid og utredninger. Dette omfatter kvalifiseringsarbeid, stoff av lokal og nasjonal interesse, oppdragsvirksomhet, foreløpig publisering før publisering i et vitenskapelig tidsskrift etc.

Rapporten kan bestilles ved henvendelse til Høgskolen i Hedmark.
(<http://www.hihm.no/>)

Rapport nr. 14 – 2007

© Forfatteren/Høgskolen i Hedmark

ISBN: 978-82-7671-639-9

ISSN: 1501-8563



Høgskolen i Hedmark

Tittel: Analyse av prinsipper for budsjettering og regnskapsføring i offentlig forvaltning ¹			
Forfatter: Stein Østre			
Nummer: 14	Utgivelsesår: 2007	Sider: 95	ISBN: 978-82-7671-639-9 ISSN: 1501-8563
Oppdragsgiver:			
Emneord: offentlig forvaltning, regnskapsføring, beslutningsteori			
Sammendrag: Kapittel 1 gir en mer utfyllende oversikt over problemstilling og sammendrag. Problemstillingen er å vise at de eksisterende systemer for budsjettering og regnskapsføring i offentlig forvaltning ikke bør skiftes ut med de bedriftsøkonomiske prinsipper for regnskapsføring i forretningsmessig sammenheng (regnskapsloven). I vedlegg 1 er Fanny Voldnes' mindretalsinnstillingen i NOU 2003:23 gjengitt. I vedlegg 2 er problemstillinger i tilknytning til produktkalkyler for kommunal forvaltningsvirksomhet behandlet.			
<hr/> <p>¹ Bemerk at det her står offentlig forvaltning og ikke offentlig sektor. Jeg bruker her ordene slik at offentlig sektor også omfatter offentlige foretak av forskjellig slag som anvender forretningsmessige regnskapsprinsipper</p>			



Høgskolen i Hedmark

Title: Principles for budgeting and accounting in public services			
Author: Stein Østre			
Number: 14	Year: 2007	Pages: 95	ISBN: 978-82-7671-639-9 ISSN: 1501-8563
Financed by:			
Keyword: public sector, principles of budgeting and accounting			
<p>Summary: The main purpose of this report is to argue against changing the principles of budgeting and accounting of democratic units on local, regional and national level to accord with the accounting systems for ordinary business enterprises. Budgeting and accounting in the public sector is supposed to satisfy other needs. That is the allocation problems the elected politicians face in the budgetary process.</p> <p>Appendix no 1 contains a minority statement by Mrs Fanny Voldnes in the NOU 2003:23.</p> <p>Appendix no 2 contains a principal overview as to the problems of calculations of cost of production in public service production.</p>			

FORORD

Høgskolen i Hedmark, avdeling Rena og Fafø samarbeider om et forskningsprosjektet ”Utvikling av økonomistyringssystemer i offentlig sektor”. Bakgrunnen for prosjektet er det betydelige press både internasjonalt og nasjonalt om at offentlig sektor bør gå over til samme prinsipper for økonomistyring og regnskap som forretningsbasert/privat virksomhet.

Formålet med prosjektet er å belyse:

- Hvilke budsjett og regnskapsprinsipper bør offentlig sektor basere seg på ut fra de behov for økonomistyring offentlig virksomhet har. Herunder må tas hensyn de krav som stilles ut fra behovet for folkevalgt styring og kontroll.
- Hvilke konsekvenser har det for utvikling og effektivitet i offentlig virksomhet av å gå over til forretningsbaserte regnskapsprinsipper.
- Hvordan påvirkes beslutningsstruktur, ledelse og styring av offentlig virksomhet av forretningsbaserte regnskapsprinsipper.
- Hvilken legitimitet, interesser og rollekonflikter har de parter som driver prosessene for å innføre forretningsbaserte regnskapsprinsipper i offentlig sektor.

Prosjektet gjennomføres av en prosjektgruppe bestående av Bjarne Jensen og Stein Østre fra Høgskolen i Hedmark og Bernt Sofus Tranøy og Sissel Trygstad fra Fafø med ansvar for sine delprosjekter.

Prosjektet er finansiert av LO. Vi takker for nyttige innspill til prosjektet fra en faglig referansegruppe bestående av Tor-Arne Solbakken, Fanny Voldnes, Eystein Gjelsvik, Terje Olsson, Else Annie Hanssen, Arnfinn Ihle, Ann-Berit Sagedal, Tone Sønsterud og Tone Rønoldstangen.

Del 3 av prosjektet, som er utarbeidet av Stein Østre, presenteres i denne rapporten.

Rena/Oslo 29. oktober 2007

Bjarne Jensen (Prosjektleder)

FORFATTERENS FORORD

Jeg takker Fanny Voldnes og Bjarne Jensen for verdifulle kommentarer til manuskriptet. De to nevnte er ikke medansvarlige for ulike feil og uklarheter i fremstillingen.

Jeg takker May Britt Josten og Anne Myrtrøen for hjelp blant annet klargjøring av manus.

Rena, oktober 2007

Stein Østre

INNHOOLD

Forord	7
1 Problemstilling og sammenfatning	13
2 Moderniseringsreformene	17
3 Forståelsesargumentet	21
3.1 Terminologi og formål.....	21
3.2 Forvaltning som forbruksenhet.....	22
3.3 Konklusjon.....	24
4 Formuesbevaringsargumentet	25
5 Om korrekte kostnadsberegninger	29
5.1 Rasjonelle beslutninger.....	29
5.2 Autonome eller bundne utgifter.....	32
5.3 Kapitalslit/avskrivninger.....	34
5.4 Kostnadskalkulasjon.....	35
5.5 Valg av kalkulasjonsrente.....	41

6 Valg av beslutningskriterium	43
6.1 Total eller marginal betraktningmåte.....	43
6.2 Nytte/kostnadsbrøk.....	44
6.3 Kvantifisering og verdifastsettelse.....	47
7 Avslutning	49
Litteraturhenvisninger	53
Vedlegg 1	55
Mindretallsinnstilling i NOU 2003:23	
Vedlegg 2 Hva koster det?	61
Produktkalkyler for kommunal forvaltningsvirksomhet	
1 Innledning.....	63
2 Grunnleggende teori og begreper.....	65
2.1 Problemstillingen.....	65
2.2 Terminologi og kalkylemetoder.....	70
2.3 Beslutningsproblemet.....	77
3 Anvendelse i kommunal forvaltning.....	79
3.1 Problemstillinger.....	79
3.2 Virksomhetsinndelingen i Åmot kommune.....	80
3.3 Lokaldemokrati som egen tjeneste.....	85
3.4 Indirekte kostnader.....	88
Tillegg.....	93
Oppgaveinndelingen i Åmot og Kostrafunksjoner.....	93
Litteraturhenvisninger.....	95

1 PROBLEMSTILLING OG SAMMENFATNING

Noen har gjennom flere år arbeidet for å endre prinsippene for offentlig regnskapsførsel slik at de blir de samme som er definert i regnskapsloven for foretak (bedrifter). Disse regnskapsprinsipper omtales som prinsipper for forretningsregnskapet. I offentlig sektor anvender man andre prinsipper. I statsforvaltningen anvendes kontantprinsippet og i kommuneforvaltningen anvendes anordningsprinsippet.

Problemstillingen i denne rapport er å argumentere for at man ikke bør endre prinsippene for offentlig budsjett- og regnskapsførsel.

Målgruppen for denne rapport er folkevalgte på forskjellige forvaltningsnivåer. Det er ikke budsjett- og regnskapsfolk.

For personell med bedriftsøkonomisk regnskapsforståelse synes å mene at det er udiskutabelt at offentlige regnskapsprinsipper må endres slik at de sammenfaller eller er mest mulig sammenfallende med prinsippene for forretningsregnskapet. Det er derfor visse argumenter som taler for en slik reform.

Det synes i mindre grad erkjent at budsjett og regnskap i offentlig forvaltning skal tilfredsstillere andre behov enn forretningsregnskapet. Det er derfor visse viktige argumenter som taler mot en overgang til

forretningsmessige regnskapsprinsipper.

Poenget her at eventuelle endringer i offentlige regnskapsprinsipper må baseres på en grundig analyse av argumentene pro et contra. Den foreliggende arbeidsoppgave er å gjennomføre en slik analyse.

Dagens folkevalgte, særlig på det nasjonale nivå, er utsatt for et press i retning av å vise handlekraft ved å gjennomføre raske reformer uten omfattende drøftelser for fordeler og ulemper. Dette presset skyldes antagelig i stor grad de månedlige politiske meningsmålinger. Jeg tenker her på gjennomførte reformer som sykehusreformen, politireformen med mer, og på potensielle reformer (per medio oktober 2006) som regionreformen.

Heldigvis er det slik at det er vanskeligere å endre lover og forskrifter som definerer budsjett- og regnskapsystemet i offentlig sektor. Derfor er det stadig mulig å stoppe en overgang til forretningsmessige regnskapsprinsipper, hvis det ut fra en samlet samfunnsmessig vurdering ikke synes å være en hensiktsmessig reform.

Det synes å være særlig tre forhold som fremheves som begrunnelser for at regnskapsprinsippene i offentlig forvaltning bør forandres eller tilpasses vanlige forretningsmessige regnskapsprinsipper. Det er

- (A) ”**Forståelsesargumentet**”, dvs at det skal være lettere for folk med bedriftsøkonomisk regnskapsutdannelse å forstå offentlige regnskap, – kfr kap 3 i det etterfølgende. For folk uten slike kunnskaper kan det imidlertid bli vanskeligere.
- (B) ”**Formuesbevaringsargumentet**”, dvs at dagens regnskapsystem gjør det vanskeligere å bevare formuesverdier i offentlig sektor, – kfr kap 4 i det etterfølgende. Prinsippene for forretningsregnskapet forhindrer som kjent ikke foretak/bedrifter i å gå med underskudd eller endog konkurs (tap av formue).
- (C) ”**Kostnadsargumentet**”, dvs at regnskapsprinsippene i offentlig sektor ikke er i stand til å besvare spørsmålet ”om hva ting koster”, – kfr kap 5 i det etterfølgende.

Argumentene for å beholde de eksisterende system for budsjett- og regnskapsføring i offentlig sektor er:

- (1) ”**Objektivitetsargumentet**”, dvs utgiftene som følge av folkevalget beslutninger er faktiske eller ”objektive” tall. Det vil foreligge håndfaste krav om utbetalinger som må imøtekommes. Kostnader i forretningsregnskapet er kalkulererte størrelser, som må bygge ”subjektive” forutsetninger av forskjellig slag.
- (2) ”**Alternativkostnadsargumentet**”, dvs de folkevalgte beslutningssituasjon ved vedtagelse av et budsjett er generelt sett at en bestemt inntekt skal fordeles på en rekke utgiftsformål (utgiftsposter). Den budsjettmessige alternativkostnad ved å bruke et utgiftsbeløp på et bestemt utgiftsformål er at det samme beløp ikke kan brukes på andre formål. Det kan være vanskelig å fatte slike prioriteringsbeslutninger, men det grunnleggende beslutningsproblem gjelder inntektsanvendelsen og vil vel alle kunne forstå da det gir en oversiktlig beslutningssituasjon.

Som bakgrunn for diskusjonen av disse argumenter behandles visse sider av de såkalte moderniseringsreformer i avsnitt 2.

Det er ikke mulig i denne sammenheng å drøfte prinsippene for forretningsregnskapet inngående. Det forutsettes implisitt at utgangspunktet i hovedsak er den såkalte historisk kost modellen. De prinsipper som søkes innført for statlige virksomhet er imidlertid basert på en balanseorientert modell. Grovt sett er forskjellen at mens historisk kost modell er resultatorientert og skal rapportere historisk informasjon (fjorårets) innebærer en balanseorientert regnskapsorientering verddivurderinger med tanke på fremtidig inntjeningspotensiale og har dermed som formål å reflektere svingninger i ulike markeder. reglene for verddivurdering blir i den balanseorienterte modell vesentlig mer subjektive og skjønnsbaserte enn i modellen basert på historisk kost.

2 MODERNISERINGSREFORMENE

Bemerk innledningsvis at hensikten med dette avsnitt ikke er å benekte at det finnes et visst forbedringspotensial i offentlig sektor. Erfaringer synes imidlertid å vise at effektivitetsgevinstene kan være små eller endog negative. Det typiske eksempel på dette er sammenslåing av kommuner der erfaringen hittil forholdsvis klart viser mangel på gevinster i den grad at Kommunaldepartementet har sluttet å argumentere for kommunesammenslutninger med at det vil gi kostnadsbesparelser.²

Spørsmålet er derfor ikke om det finnes et visst forbedringspotensial eller ikke. Det er et spørsmål om hvorledes slike gevinster kan realiseres og om forholdsvis drastiske reformer kan være nødvendig.

Presset for å endre regnskapsprinsippene i forvaltningen kan betraktes som en del av de reformer som gjerne omtales som ”New Public Management” eller bare som NPM og som på norsk gjerne omtales som ”modernisering av offentlig forvaltning”.³ Det er ulike tolkninger av hva NPM betyr.

Det er min oppfatning at en nyttig tolkning av New Public Management er dels anvendelse av bedriftsøkonomiske ledelses- og styringsprinsipper i offentlig sektor og dels

2 Kfr Endringen i tidligere kommunalminister Erna Solbergs argumentasjon for sammenslåing særlig av mindre kommuner.

3 Valg av ordet ”modernisering” for en gruppe reformer er et retorisk mesterstykke, da ingen vel kan være mot modernisering.

anvendelse konkurranse som effektivitetsfremmende virkemiddel, – kfr punkt (iii) i etterfølgende oppstilling.⁴

Det er etter mitt syn særlig følgende forhold som kan forklare troen på denne type av moderniseringsreformer.

(I) Kommunistiske regimer: Selvavviklingen av de kommunistiske regimer i Europa viser at sentralplanlagte kommandoøkonomier ikke kan hevde seg med hensyn på levestandard, demokrati med mer i forhold til vestlige markedsøkonomier.

(II) Erfaringer med vestlig sentralplanlegging: Erfaringene med innslag av sentralstyring i vestlige samfunn viste seg å være mindre vellykket enn det man opprinnelig hadde tenkt seg. Intensjonene i 1946 med utviklingen av nasjonalbudsjettet var langt mer ambisiøse enn det forholdsvis uinteressante vedlegget til statsbudsjettet, som nasjonalbudsjettet etterhvert har blitt.

(III) Konkurransargumentet: Det forhold som fremfor alt tvinger frem de to hovedformer for effektivitet i forretningssektoren (næringslivet) er effektiv konkurranse. Konkurranse mellom leverandørene fremtvinger kostnadseffektivitet, mens konkurranse om kundene fremtvinger prioriteringseffektivitet.

Dette er årsaken til at noen argumenterer sterkt for konkurranseutsettelse av offentlig virksomhet. Konkurranseutsettelse betegner her økt bruk av underleverandører i offentlig sektor.⁵ Det foreligger en del undersøkelser fra flere land om konkurranseutsettelse av offentlig virksomhet gir positive effekter. Erfaringene synes å være blandet, slik at noen generell og entydig konklusjon hittil ikke kan trekkes.

Prinsippet om ”fritt valg” av skole, sykehus osv er ment å fremme

4 En nærmere diskusjon av NPM finner man hos Christensen et al (2002).

5 Jeg skiller her mellom konkurranseutsettelse og privatisering. Konkurranseutsettelse betyr at private og eventuelt offentlige enheter konkurrerer om å utføre offentlige oppgaver, som er lagt underlagt folkevalgt styring og finansiering (sykehus, sykehjem med mer). Privatisering er det motsatte av sosialisering, som betyr at det offentlige overlater oppgavene til private interesser. Privatisering vil derfor fortrinnsvis gjelde virksomhetsformer som er finansiert ved salgsinntekter (eventuelt post, jernbane med mer).

prioriteringseffektivitet. Utgangspunktet er at tjenestemottagerne (brukerne) vil søke til de institusjoner som har de beste tilbudene og at det vil tvinge institusjoner med dårlig søkning til forbedringer.

(IV) Incentivargumentet: Dette argument kan brukes både på individnivå og på institusjonsnivå. Utgangspunktet er at individer i offentlig sektor (byråkrater og folkevalgte) tenker privatøkonomisk, dvs har en tendens til å vektlegge private forhold fremfor de samfunnsmessige. Det gjelder arbeidsinnsats og annen adferd. Dette kan søkes motvirket ved individuell, incentivbasert avlønning, men synes å ha et begrenset omfang.⁶ De styggeste eksempler fra den senere tid er trolig avsløring av ”forskningsjuks” ved universiteter. Alternativet til prestasjonsbasert avlønning er knyttet til arbeidsmoral og etiske standarder for ulike profesjoner.

For institusjoner er prestasjonsavhengige budsjettildelinger etterhvert blitt mer vanlig, kanskje spesielt innen undervisning og sykehussektoren. Bevilgningene baseres da gjerne på et beløp per elev eller student, samt et beløp per behandlet pasient (eller per diagnose), der beløpet er avhengig av diagnosen. Et slike bevilgningssystem kombineres gjerne med øvre grenser av forskjellig slag, såkalte måltall.

Problemet med slike incentivordninger er at individer og institusjoner blir mer opptatt å oppfylle kriteriene for økte bevilgninger, enn den underliggende kvalitet på den egentlige produksjon. Det bør derfor ikke overraskse noen at bevilgninger basert på uteksaminerte elever/studenter synes å føre til reduserte krav om å bestå eksamen. Innen helsevesenet har man eksempel på virksomheten dreies fra behandling av pasienter som er ”dårlig betalt” til pasienter som er ”godt betalt”.⁷

(V) Størrelsesargumentet: Størrelsen på den offentlige forvaltning i vestlige økonomier både med hensyn på vare- og tjenesteproduksjon og ikke minst overføringsordninger som etterhvert har blitt svært

6 Årsakene til det er at incentivbasert avlønning vanskelig kan fungere når arbeidskraften fungerer i lag (arbeidslag eller team). Hertil kommer at prestasjonene vanligvis må baseres på rene subjektive vurderinger hos lederne.

7 Ved behandling innen øre/nese/hals-området var i en periode ”snorkeoperasjoner” sterkt overbetalt og det førte til mange slike inngrep, men andre inngrep ble skadelidende (hørselsproblemer, kreft osv).

omfattende. Dermed oppstår det problemer med å oppnå både overskitt og kontroll med virksomheten.

(VI) Skatteargumentet: Den prosentandel av nasjonalproduktet som kanaliseres gjennom offentlig virksomhet har etterhvert blitt betydelig og synes for mange vestlige økonomier å ligge på 40 prosent eller over. Det innebærer et forholdsvis høyt skattenivå, som igjen reiser spørsmålet om det bør være så høyt og om offentlig forvaltning bruker disse betydelige ressurser på en fornuftig måte, – kfr ”value for money”.

(VII) Regnskapsargumentet: Utdannelsesnivået i vestlige økonomier har økt dramatisk i de siste femti år og det gjelder også antall personer med bedriftsøkonomisk utdanning. Det betyr at antall personer med bedriftsøkonomisk utdanning i offentlig forvaltning har økt. De bedriftsøkonomiske utdannelser er særlig basert på forretningsregnskapets prinsipper. Det er derfor ikke unaturlig at slikt personale – både folkevalgte og byråkrater – gjerne vil anvende slike prinsipper i offentlig forvaltning.

3 FORSTÅELESARGUMENTET

Argumentet om ”lettere forståelse” synes særlig å gjelde byråkrater og folkevalgte med utdanning/kunnskaper innen forretningsregnskap. Dette er folk som er vant til å lese forretningsregnskap og som føler seg utilpass når de står overfor budsjett og regnskap som er konstruert ut fra andre prinsipper og som de derfra umiddelbart ikke skjønner noe av.

3.1 Terminologi og formål

Den grunnleggende misforståelse her skyldes at ordene budsjett og regnskap er de samme i en bedrift og i offentlig forvaltning. Man vil jo gjerne tro at ”budsjett er budsjett” og ”regnskap er regnskap”, men det er ikke tilfelle. Det er viktig å skille mellom

- (A) Forretningsbudsjett og forretningsregnskap, og
- (B) Forvaltningsbudsjett og forvaltningsregnskap.

(A) Forretningsbudsjett og -regnskap: Budsjettet for en bedrift er en plan eller ønskemål, som man skal bestrebe seg på å oppfylle. En bedrift vil gjerne hemmeligholde sine planer og sitt budsjett. For en bedrift er regnskapet det sentrale dokument, da det viser i hvilken grad planen eller budsjettet ble oppfylt. Overoppfyllelse av planen betyr gjerne et større overskudd enn planlagt, mens underoppfyllelse kan bety tap/underskudd.

Formålet med forretningsbudsjettet, som er et tallmessig uttrykk for en virksomhets planlagte fremtid, er å bidra til å maksimere profitten.⁸ Forretningsregnskapet viser hva profitten faktisk ble i det foregående år.

Bemerk at det er regnskapet til en bedrift/foretak som vanligvis har krav på offentlig interesse.

(B) Forvaltningsbudsjett og -regnskap: Et forvaltningsbudsjett er derimot en bindende instruks basert på folkevalgtes vedtak om ressursbruken i offentlig forvaltning. Regnskapet (budsjettregnskapet) skal derfor i prinsippet stemme fullt ut med budsjettet. Avvik skal ikke forekomme. Derfor er det budsjettet som er av interesse når det gjelder forvaltningsvirksomhet, mens regnskapet tillegges liten vekt. Fx fremleggelse av statsbudsjettet i oktober vekker stor interesse, mens ingen synes å ha hørt om statsregnskapet.

Forvaltningsbudsjettet er et kompromiss mellom kryssende interesser i den folkevalgte forsamling som har vedtatt budsjettet. Endringer i budsjettet i løpet av budsjettåret krever nytt vedtak (vedtak om tilleggsbevilgning). Forvaltningsbudsjettet representerer de politiske avveininger som den folkevalgte forsamling har foretatt når det gjelder å tilfredsstillе de ulike behov som forvaltningsenheten skal dekke.

3.2 Forvaltning som forbruksenhet

Dette underavsnitt behandler to alternative betraktningmåter på offentlig forvaltning, som – etter mitt syn – er avgjørende for å sette forbedringspotensialet i forvaltningen inn i sitt rette perspektiv.

Det er en populær misforståelse å betrakte offentlig forvaltning på lik linje med private leverandører av varer og tjenester til befolkningen. Det betyr at offentlig forvaltning betraktes som en produksjonsenhet. Det som det da dreier seg om er å levere det folk vil ha til lavest mulig kostnad. Brukerundersøkelser viser hva folk vil ha og et konkurranse-

⁸ Det grunnleggende formål er å maksimere profitten, dvs selskapets verdi for eiere og ledere. Avledede mål kan være produktutvikling, konkurransedempende tiltak osv osv.

utsatt byråkrati sørger for at varer og tjenester blir levert til lavest mulig kostnad. Ut fra en slik tankegang er egentlig de folkevalgte overflødige. En slik tankegang kan kanskje kalles ”markedsutopisme” i offentlig forvaltning.

Alternativet til å betrakte offentlig forvaltning som en produksjonsenhet kan man betrakte offentlig forvaltning som en husholdning. Betegnelsen storhusholdning brukes om institusjoner av forskjellig slag. Offentlig forvaltning bør derfor snarere tenkes på som en ”**overhusholdning**” (eventuelt kommunehusholdning, nasjonalhusholdning med mer), som omfatter alle innbyggere i et område.⁹

Medlemmene (de voksne) i en vanlig husholdning dekker en rekke individuelle behov selv, men går sammen om å løse grunnleggende viktige oppgaver, spesielt mat og husvær. Tilsvarende dekker innbyggerne i et samfunn en rekke behov selv, mens andre behov dekkes i fellesskap.

Målet for virksomheten i en husholdning er å oppnå maksimalt dekning av de enkelte medlemmers eller innbyggers behov i henhold til de foreliggende ressursrammer. Dermed er det klart at selv om ressursforbruket ved tilfredsstillelse av de ulike behov er viktig, så er det likevel avveining mellom hvilke behov som skal dekkes likevel blir et viktigere og vanskeligere spørsmål. Likheten mellom private husholdninger og offentlig sektor er derfor åpenbare.

Bemerk at private husholdninger historisk sett var omtrent selvforsynte (naturalhusholdning), mens en moderne privat husholdning i våre dager i meget stor grad er basert på bruk av underleverandører. Innen offentlig forvaltning har man alltid brukt visse underleverandører (kontorstyr, papir osv). Omfanget av bruken av underleverandører er et hensiktsmessighetsspørsmål.

Bemerk også at både private husholdninger og overhusholdninger står

⁹ Jeg har ikke sett at andre har lagt an det synspunktet at offentlige, folkestyrte enheter kan betraktes som husholdning. Unntagelsen er Helge D Akkerhaugen i debattnummeret av tidskriftet Kommunal økonomi nr 8 2006 har en tilsvarende betraktningssmåte og illustrerer viktige poeng eksemplifisert ved anvendelse av ulike regnskapsprinsipper i en privat husholdning. Parallellen mellom private husholdninger og folkestyrte offentlige enheter er slående.

overfor relativt betydelig faste utgifter. Det betyr at det årlige budsjettarbeid, dvs fordelingen av ressurser for tilfredsstillelse av ulike behov, blir mindre omfattende og derved enklere.

Det å betrakte offentlig forvaltning som en overhusholdning er knyttet til problemet om innbyggerne skal betraktes fortrinnsvis som konsumenter av varer og tjenester som er fellesbetalt eller fortrinnsvis som velgere/borgere som har et medansvar for å innrette samfunnet på en fornuftig måte. Dette blir et mer filosofisk eller statsvitenskapelig problemstilling som ikke forfølges nærmere i denne sammenheng.

3.3 Konklusjon

Når offentlig forvaltning kan betraktes som en overhusholdning, så er det klart at alle medlemmer/innbyggere/velgere i et demokrati skal ha mulighet for å forstå så vel budsjett og regnskap. Spesielt viktig er det når det gjelder budsjettet som er det avgjørende verktøy når det gjelder prioritering mellom forskjellige oppgaver.

Argumentet om offentlige budsjett bør være lettere forståelig for bedriftsøkonomisk regnskapskyndige kan derfor enkelt avvises. Et forvaltningsbudsjett bør være konstruert slik at det gir innsikt og styringsmuligheter for alle folkevalgte og stemmeberettigede også dem som mangler bedriftsøkonomisk regnskapskunnskaper.

4 FORMUESBEVARINGSARGUMENTET

Formuesbevaringsargumentet betegner det hensyn at noen mener at offentlige regnskap bør vise hvorledes formuessituasjonen i en offentlig enhet (stat eller kommune) utvikler seg fra år til år. Det gjelder eksempelvis en del av bidragsyterne i debattnummeret av tidsskriftet Kommunal økonomi, nr 7 2006, om regnskapssystemet i kommunesektoren (fx Harald Brandsås og Ailin Aastvedt). Andre bidragsytere har andre synspunkter (fx Norvald Monsen og Helge D Akkerhaugen).

Realøkonomiske offentlige formuesgjenstander dreier seg fortrinnsvis om eiendommer, bygg og anlegg. Det sees bort fra ulike former for ”varige driftsmidler” som bilparken, ulike former for utstyr og maskiner i offentlige institusjoner, samt kontormaskiner osv.

Manglende bevaring av realobjekter som eiendommer, bygg og anlegg synes å kunne ta to hovedformer:

- (A) Tap ved salg av realobjekter.
- (B) Verdiforringelse på grunn av mangelfullt vedlikehold.

(A) Tap ved salg av realobjekter kan tap oppstå på to måter.

- (i) For det første det direkte tap man lider ved at objektet selges til underpris. Det trenger ingen nærmere kommentar.
- (ii) For det annet det indirekte tap man lider ved at man skusler bort salgsv verdien. Realobjekter representerer oppsparte midler (”arvesløvet”). Salg av slike objekter (fx eierinteresser i

kraftselskaper) kan gi en ”overlikviditet” som gir mulighet for å øke driftsutgiftene til viktige velferdsoppgaver. Bruk av oppsparte midler til driftsformål gi midlertidige gevinster med representerer på lengre sikt et tap av sparekapital.

(B) Mangelfullt vedlikehold skyldes at folkevalgte og administrasjonen lett kan komme til å nedprioritere vedlikehold av bygg og anlegg som vanligvis forringes forholdsvis langsomt ved bruk og ved ”tidens tann”. Det er andre oppgaver – nye velferdstjenester til befolkningen – som vanligvis gis høyeste prioritet.

Ønsker man å unngå verdiforringelse av realobjekter så er det nødvendig med egne bevilgninger til vedlikeholdsformål enten i form av driftsbevilgninger til løpende vedlikehold eller i form av fondsavsetninger til større vedlikeholdsoppgaver, som bør gjennomføres med jevne mellomrom.

Bemerk at overgang til et regnskapssystem med avskrivninger på realobjekter ikke er det samme som å sette av midler til vedlikehold, Det er grunn til å tro at en del mennesker er offer for grunnleggende misforståelser på dette punkt. Poenget med avskrivninger er å beregne en teoretisk verdiforringelse for realobjekter som bare har betydning for formuesvurderingen.

Konklusjonen er at formuesbevaringen i offentlige enheter kan representere et problem, men det skyldes ikke et feilaktig regnskapssystem, men mindre kloke politiske beslutninger.

Veien til en bedre forvaltning av realobjekter går derfor gjennom å skape økt bevissthet om konsekvensene av feilaktige eller uheldige disposisjoner på dette felt.

Erfaringer med kommunale årsberetninger

I midten av 1980-årene ble det moderne å lage årsberetninger for kommuner etter mønster fra private selskapers/bedrifters årsberetninger.

Private selskapers årsberetninger presenteres vanligvis om våren etter

at regnskapene for forgående år er avsluttet/revidert. Dette er ofte påkostede publikasjoner som skal vise at virksomheten har vært godt drevet. Siktemålet er todelt. Det ene er såkalt PR (public relation), dvs å gjøre et godt inntrykk på almenheten (finansjournalister i massemedia). Det annet er å vise eierne/aksjonærene at virksomheten har vært godt drevet til tross for eventuelle problemer osv.

Årsberetninger av denne type for kommuner betyr at man lager en sammenfatning av en kommunes finansielle situasjon. Det fundamentale spørsmål blir da om kommunen har økt sin kapital i regnskapsåret og om andre finansielle størrelser (arbeidskapital, driftsmargin osv) har utviklet seg positivt.

Det ble den gang laget påkostede årsberetninger for en del kommuner med glanset forside, der det gjerne var farvebilde av en stavkirke eller lignende som et ikon for den kommunale identitet. Det var også tidskrifter som arrangerte sin egen konkurranse der kommuner som hadde den beste årsberetning ble rosende omtalt ("årets vinner").

Hvis man ikke er "bedriftsøkonomisk hjernevasket" skjønner man umiddelbart at slike årsberetninger for offentlige enheter tilnærmet fullstendig uinteressante.

En kommune er en overhusholdning. Det som er av interesse er i hvilken grad en kommune har klart å tilfredsstillte befolkningens behov for kommunal virksomhet. Hvorledes er tilgangen på barnehageplasser, sykehjemsplasser osv i forhold til udekkede behov. Hva er situasjonen i skolen? Hvorledes har kommunens kulturvirksomhet artet seg? Hvorledes er tilgangen på tomter og bygg for boliger og næringsvirksomhet? Hvorledes er utviklingen i antall arbeidsløse, rusmiddelmissbrukere, sosialhjelpsmottagere osv?

Det er spørsmål av denne type som er interessante når det gjelder en kommune. Hva ble betraktet som de største problemer og hva ble gjort for å bidra til å løse dem. Hva gjenstår av arbeid osv.

Det dreier seg således om innbyggernes velferd i vid forstand. En årsberetning som ikke tar opp ulike velferdsproblemer er misforstått og vil neppe vekke særlig interesse blant innbyggerne.

Erfaringene synes også å vise at ”moten” med å lage bedriftsøkonomiske eller finansorienterte oversikter i form av årsberetninger gradvis stoppet opp av seg selv eller gradvis fikk en mer relevant form.

5 OM KORREKTE KOSTNADSBEREGNINGER

5.1 Rasjonelle beslutninger

Det blir hevdet at de regnskapsprinsipper som anvendes i offentlig forvaltning ikke er egnet til å vise hva det koster å løse offentlige oppgaver. Det er ingen uenighet om at kostnadene eller oppofrelsene ved å gjennomføre en beslutning bør søkes klarlagt så langt råd er.

Problemet er hvorledes kostnadene, ressursforbruket, skal beregnes. Det synes ikke mulig å beregne kostnader – hverken ved forretningsdrift eller i forvaltningsvirksomhet – uten å måtte basere kostnadsberegningen på subjektive forutsetninger av forskjellig slag.

I det efterfølgende drøftes denne type av problemer for offentlig forvaltningsvirksomhet. De tilsvarende problemer ved forretningsmessig virksomhet vil kunne arte seg annerledes. Spesielt vil det i forretningsmessig virksomhet være nødvendig å trekke inn beskatningssystemet. Hovedtyngden av kostnadene vil være ”utgifter til inntektservervelse” og vil således være fradragsberettigede når skattepliktig inntekt skal beregnes. Det må være en illusjon å tro at dette ikke har betydning for ulike bedriftsøkonomiske beslutninger. Hvis det effektive skatteprosent er fx 30 prosent, så vil utgifter som representerer ”skjult overskuddsanvendelse” innebære at den relle kostnad bare er 70 prosent av pålydende. Denne type av problem-

stillinger forfølges ikke videre her.

Det synes å være følgende forhold ved kostnadsberegninger som krever subjektive forutsetninger:

- (A) Autonome eller bundne utgifter
- (B) Kapitalslit/avskrivninger
- (C) Problemer med fordeling av indirekte kostnader ved kostnadskalkulasjon
- (D) Valg av kalkulasjonsrente
- (E) Bruk av selvkostkalkyler i forvaltningen
- (F) Valg av beslutningskriterium

Disse problemer behandles i de etterfølgende avsnitt. Først gjennomføres det imidlertid en drøftelse av begrepet alternativkostnad.

Kostnad og alternativkostnad

Kostnad betegner ressursforbruk uttrykt i kroner.

Alternativkostnad (opportunity cost) er et mer generelt begrep. Det betegner hva man går glipp av ved å velge et alternativ, fx alternativ A. Valg av alternativ A betyr at man ikke samtidig kan velge et annet alternativ B. Eksempelvis, for en mann er alternativkostnaden ved å gifte seg med Anne at han ikke kan gifte seg med Berit. Det antas da at Berit betegner det nest beste alternativ. Cecilie og Dorte kan representere det tredje og det fjerde beste alternativer.

Ved kjøp av varer og tjenester kan det være hensiktsmessig å uttrykke alternativkostnaden i kroner. Kjøp av en flaske whisky til kr 400 betyr at man ikke kan kjøpe noe annet for dette beløp. Vurderingen er da hva man ellers kunne ha kjøpt for kr 400 og det er det man må gi avkall på som er alternativkostnaden.

Dette kan eksemplifiseres ytterligere ved å se på en kommune som har mulighet for å gi en tilleggsbevilgning midt i budsjettåret. Anta at et beløp på kr 100.000 kan brukes. Anta at kommunestyret er enige om at beløp bør brukes enten i grunnskolen eller i eldreomsorgen. Alternativkostnaden ved å bruke beløpet i skolen er at det ikke kan

brukes i eldreomsorgen, mens alternativkostnaden ved å bruke beløpet i eldreomsorgen er at det ikke kan brukes i skolen. Det avgjørende for bruk av beløpet blir

velferd per krone.¹⁰

Hvis velferd per krone for eksempel er høyeste i skolen, så skal beløpet brukes i skolen.

Det grunnleggende problem for de folkevalgte er således ikke spørsmålet om beløpets størrelse, som representerer ressursforbruket, men det vanskelige spørsmål om velferdseffekten er størst i skolen eller i eldreomsorgen. Når det er vanskelig å samle et flertall i kommunestyret for den ene eller annen løsning ligger det an til en deling av beløpet, men det drøftes ikke nærmere her.

Bemerk at de folkevalgte vil ha forholdsvis kort tid til å avgjøre spørsmålet. Det er derfor ikke tid til omfattende analyser (nyttekostnadsanalyser). Et beløp på kr 100.000 er forholdsvis beskjedent slik at det også er grenser for hvor mye ressurser man kan bruke på avgjøre dette prioriteringsspørsmål.¹¹

Ved en prioriteringsbeslutning av denne type er det viktig å få avklart om tildeling av beløpet vil få konsekvenser for fremtiden, dvs tilleggsbevilgningen kan bety at det sektorbudsjettet (skole eller eldreomsorg) for den aktivitet som får beløpet må økes tilsvarende i de etterfølgende år. Problem oppstår hvis tildeling til skolen representerer en engangsutgift, mens tildeling til eldreomsorgen må følges opp i etterfølgende år. Hvis anvendelse av tilleggsbevilgningen betyr at utgiften må opprettholdes i fremtiden for den ene eller for begge oppgaver så må det foretas en samlet vurdering av hele kommunebudsjettet i et lengre tidsperspektiv.

10 I avsnitt 6.2 om nytte/kostnadsbrøk er dette beslutningskriterium drøftet nærmere.

11 Det er min oppfatning at Herbert Simon's begrep "bounded rationality" eller "begrenset rasjonalitet" ikke er tilpasset de folkevalgtes ofte vanskelige beslutningssituasjon.

5.2 Autonome eller bundne utgifter

Både ved forretningsdrift og forvaltningsvirkesomhet står man overfor faste eller bundne utgifter på samme måte som en privat husholdning. I offentlig forvaltning er det tre former for autonome utgifter som er litt spesielle. Det er

- (i) demografisk betingede utgifter,
- (ii) rettighetsbaserte utgifter,
- (iii) vedlikeholdsutgifter

(i) Demografiske betingede utgifter er utgifter som følger utviklingen, dvs størrelsen og alderssammensetning, av befolkningen. Den demografiske utvikling har direkte betydning for viktige forvaltningsoppgaver spesielt innen

- barnehaver,
- grunnskole og videregående skole
- universitet og høyskoler
- eldreomsorgen.

Andre oppgaver blir mer indirekte påvirket av den demografiske utvikling fx kriminalitetsbekjempelse.

Både folkevalgte og byråkrati synes å erkjenne fullt ut betydningen av den demografiske utvikling for utgiftene i offentlig forvaltning.

(ii) Rettighetsbaserte utgifter er utgifter som skyldes at lovgivningen gir viss grupper av potensielle tjenestemottagere rett til tjenester. Det er særlig innen helsevesenet samt innen trygd og sosialhjelp at rettighetsbaserte utgifter har betydning.

Man kan være noe i tvil om folkevalgte og byråkrati fullt ut erkjenner at utbygging av et system med rettighetsbaserte ytelser (penger og tjenester) vil føre til at omfanget av bundne eller autonome utgifter i offentlige forvaltningsbudsjett øker.

(iii) Det å ha utgifter til vedlikehold av bygninger og anlegg er ikke spesielt for offentlig forvaltning. Det spesielle ved vedlikeholdsutgifter er at det er en tendens til at vedlikeholdsoppgavene blir nedprioritert og derved forsømt.

Årsaken til det er at kvaliteten ved bygninger og anlegg forringes gradvis ettersom tiden går. Kvalitetsreduksjonen fra det ene år til det annet kan ofte være ubetydelig. I en lengre tidsperspektiv vil derimot kvalitetsreduksjonen kunne fremstå som betydelig. På flere felter synes det derfor å akkumuleres et vedlikeholdsbehov, som blir så betydelig at det blir vanskelig å gjøre noe med det på kort sikt. Vedlikeholdsbehovet i veisektoren er trolig det beste eksempel.¹²

Vedlikeholdsproblemet i offentlig forvaltning skyldes manglende prioritering fra administrasjon og folkevalgte. Det er derfor et politisk problem, som må angripes politisk. Det har intet med regnskapsprinsippene i forvaltningen å gjøre.

I tabell 4.1 er det gitt en hovedoversikt over forslaget til statsbudsjett for 2007. Spørsmålet er om det enkelt kan gjøres et overslag over hvor stor del av disse utgifter som er bundne?

Tabell 4.1 Forslaget til statsbudsjett 2007: Utgiftssiden

Iflg Aftenposten 7/10-06, side 11

Formål	Milliarder	Prosentandel
Trygder og pensjoner	263,1	36,9
Driftsutgifter (forsvar, samferdsel, politi, administrasjon med mer)	109,3	15,3
Til kommunene	101,1	14,2
Sykehus, universitet og høyskoler	94,0	13,2
Jordbruksavtale, u-hjelp og annen støtte	87,3	12,3
Andre investeringer – bl. a. veier og forsvar	22,0	3,1
Oljeinvesteringer	19,6	2,7
Renter	16,1	2,3
Statens utgifter	712,5	100,0
Avsatt Statens pensjonsfond	307,9	
Sum anvendelser	1.020,4	

¹² Kfr diverse artikler og debattbidrag fra forsker, dr oecon Knut Boge ved Handelshøyskolen BI.

Trygdebudsjettet har inntekter på ca 175 milliarder (arbeidsgiveravgift 102,8 og trygdeavgifter 72,1). Utgiftene til trygd og pensjon beløper seg til ca 263n milliarder. Det er altså et underskudd på trygdebudsjettet på ca 88 milliarder, som må dekkes over det egentlige statsbudsjett.

I tabell 4.2 er det gitt en tilhørende oversikt over statens inntekter.

Tabell 4.2 Forslaget til statsbudsjett 2007: Inntektssiden

Iflg Aftenposten 7/10-06, side 11

Formål	Milliarder	Prosentandel
Oljeinntekter	384,5	37,7
Moms	168,2	16,5
Skatt formue og inntekt	153,6	15,0
Arbeidsgiveravgift	102,8	10,1
Trygdeavgifter	72,1	7,0
Andre inntekter	52,0	5,1
Avgifter bil og bensin	44,6	4,4
Andre avgifter	25,6	2,5
Avgifter alkohol og tobakk	17,0	1,7
Statens utgifter	1.020,4	100,0

5.3 Kapitalslit/avskrivninger

Det eksisterer en rekke metoder for beregning av avskrivninger. Avskrivninger på investeringer (kapitalutstyr) skal avspeile slitasjen på utstyret på grunn av bruk og ”tidens tann”. Man vil vanligvis velge mellom to avskrivningsmetoder. Det er

- (A) Lineære avskrivninger, dvs likestore avskrivninger hvert år eller
- (B) Saldoavskrivninger (degressive avskrivninger), dvs en bestemt prosentvis avskrivning av gjenstående beløp (saldoen).

Avskrivningsmetodene er noe nærmere beskrevet av Sending (2005), side 140. Ligningsvesenet har bestemt at avskrivninger skal beregnes etter sasldometoden.

Forskjellen mellom brutto og netto nasjonalprodukt er kapitalslitet. På grunn av manglende internasjonale standarder for beregning av kapitalslitet, så velger man ved internasjonale sammenligninger å basere seg på brutto nasjonalprodukt, selv om de fleste synes enige om at det når det gjelder spørsmål knytte til levestandard så må det være riktigere å basere sammenligner på netto nasjonalbudsjett.

Konklusjonen er at man må velge avskrivningssystem. Avskrivninger betyr at det legges et subjektivt element inn i regnskapsføringen.

5.4 Kostnads kalkulasjon

Hovedtyper av kalkyler

Ved kostnadsberegninger kan man skiller man mellom tre hovedformer for kostnads kalkyler. Det er

- (i) Selvkostkalkylen og
- (ii) Bidragskalkylen (andre betegnelser er minimumskostnads kalkylen og variabel kalkulasjon).¹³
- (iii) Merkostnads- og mindrekostnads kalkyler

Selvkostkalkylen skal i prinsippet angi de totale kostnader for hvert enkelt produkt som produseres. Tilsynelatende kan beregning av de totale kostnader, det totale ressursforbruk, fremstå som et spørsmål som det kan gis et objektivt, dvs udiskutabelt svar på. Det er en misforståelse.

Både ved forretningsmessig og forvaltningsmessige produksjon av varer eller tjenester er det bare unntagelsesvis at det bare produseres ett eneste produkt (en vare eller en tjeneste). I slike spesielle tilfeller står man ikke overfor noe kostnadsfordelingsproblem. Det er imidlertid

¹³ På engelsk brukes betegnelsene absorption costing og variable costing, kfr Horngren et al (1994A). I den norske oversettelse, Horngren et al (1994B) brukes derfor betegnelsen variabel kalkulasjon, som på en måte er svært betegnende, men neppe vanlig i bruk.

vanskelig å finne eksempler på slik såkalt ”enwareproduksjon”.¹⁴ Ved flervareproduksjon må man i kostnadskalkyler skille mellom

Direkte kostnader, dvs kostnader som er årsaksforklart av et enkelt produkt og

Indirekte kostnader, som er felleskostnader for flere produkter og som må fordeles på skjønnsmessig grunnlag.

Bemerk at skillet mellom direkte og indirekte kostnader ikke er det samme som skillet mellom variable og faste kostnader. I praksis kan man ha både variable og faste direkte kostnader, – kfr efterfølgende eksempel med sykehjem.

Tabell 5.4.1 Kategorier av kostnader¹⁵

	Direkte kostnader	Indirekte kostnader
Variable kostnader	I	II
Faste kostnader	III	IV

I selvkostkalkylen skal alle fire kategorier av kostnader med, dvs I + II + III + IV. I bidragskalkylen skal bare de variable kostnader med, dvs I og II. I merkostnads- og mindrekostnadskalkyler må alle direkte (årsaksforklarte kostnader) med, samt eventuelt variable indirekte kostnader (III).

Alle kalkyleformer inkluderer indirekte kostnader og vil derfor være avhengig av subjektive vurderinger. Omfanget av variable indirekte kostnader vil vanligvis verre mindre enn omfanget av faste indirekte kostnader, slik at betydningen av de subjektive vurderinger som ligger bak kostnadsfordelingen blir mindre. Med andre ord, bidragsmetoden skulle gi en større grad av årsaksforklaring.

¹⁴ Et sykehjem som bare har døgnplasser er trolig nærmest det man kan kalle enwareproduksjon. I et sykehjem vil imidlertid pasientenes (pensjonærenes) pleiebehov kunne varierer dramatisk mellom ulike pasienter. Spesielt er sterkt pleie trengende pasienter resurskrevende og man taler da om ”tunge” pasienter (pensjonærer).

¹⁵ Tabellen er inspirert av Sending (2003), side 81.

(i) Selvkostkalkylen

I tabell 5.4.2 er det gitt en oversikt over grunntrekkene i selvkostkalkylen. Som illustrasjon er det regnet med at den direkte kostnad for et produkt (vare eller tjeneste) er kr 40. Det er antatt at produktets andel av felleskostnadene er kr 35. Selvkost er beregnet til summen av disse to størrelser, altså kr 75. Hvis inntekt eller pris per enhet er 100, så blir fortjenesten på 25 per enhet.

Tabell 5.4.2 Selvkostkalkyle

	Beløp per enhet
Direkte kostnader for ett produkt, faste og variable	40
Indirekte kostnader, faste og variable dvs produktets antatte andel av felleskostnadene	35
Selvkost, dvs sum direkte og indirekte kostnader	75
Inntekt/pris	100
Fortjeneste	25

(ii) Bidragskalkylen

I tabell 5.4.3 er grunntrekkene i bidragskalkylen (minimumskostnads-kalkylen) presentert. Det fokuseres da på dekningsbidraget, dvs differansen mellom salgspris per enhet og direkte kostnader per enhet. Dekningsbidraget må være positivt for å kunne bidra til å dekke faste kostnader og fortjeneste. Med de tall som er valgt ser man at et dekningsbidrag på kr 60 per enhet gir mulighet for å dekke en fortjeneste på kr 25 per enhet og gi et bidrag til dekning av felleskostnader på kr 35 per enhet.

Tabell 5.4.3 Bidragskalkyle

	Beløp per enhet
Salgspris eller inntekt for ett produkt	100
Variable kostnader for ett produkt, direkte og indirekte	40
Dekningsbidraget til dekning av felleskostnader og fortjeneste	60

(iii) Merkostnads- og mindrekostnads-kalkyler

Ved opprettelse eller nedleggelse av produksjonsvirksomhet må man derimot basere seg på merkostnader ved ny produksjon eller mindrekostnader ved å avvikle produksjon. I slike tilfeller er det fortrinnsvis de direkte kostnader som er av interesse, både de faste og de variable. En slik form for kalkyle behandles vanligvis ikke i grunnleggende bedriftsøkonomisk litteratur.

Problemet med indirekte kostnader

Problemet med indirekte kostnader er at de ikke kan fordeles på produktene (kostnadsbærerne) på en objektiv, udiskutabel måte.

Det kan illustreres ved å se på et sykehjem som har både døgnplasser og dagplasser. Dagplassene er beregnet på eldre som bor i naboskapet og som har behov for mat, ergoterapi, underholdningstilbud osv, som de kan få på sykehjemmet. I den utstrekning personalet utfører arbeid som samtidig gjelder både brukerne av døgnplassene og dagplassene så må fordelingen av personalkostnadene baseres på skjønnsmessige vurderinger.

Tilsvarende kostnadsfordelingsproblem har man på et skolekontor når det gjelder å fordele skolekontorets indirekte kostnader mellom barnehaver, barneskole, ungdomsskole, skolefritidsordning og eventuelt andre tjenester.

Hvis man i tillegg skal fordele kostnadene ved de folkevalgte (kommunestyre, formannskap, utvalg og ordfører) samt sentraladministrasjonen (rådmannskontor og kommunekasse) på døgnplasser og dagplasser ved et sykehjem, så er det åpenbart at man må bygge på subjektive vurderinger.

Valg mellom kalkyleformene

Hovedargumentet for selvkostkalkylen er at ”alle kostnader må dekkes”, men det vil ofte være et irrelevant argument. Spørsmålet om kalkyleform bør være avhengig av det foreliggende beslutningsproblem.

Kjennskap til kostnadene ved en form for produksjon vil ha en viss historisk interesse, men vanligvis skal kostnadsberegninger brukes som grunnlag for beslutninger. I slike situasjoner vil det vanligvis være spørsmål om merkostnader eller mindrekostnader ved å gjennomføre bestemte beslutninger.

Anta eksempelvis at et sykehjem bare har døgnplasser og at spørsmålet reises om man skal etablere dagplasser for eldre i nabolaget. Merkostnadene ved å opprette dagplasser vil måtte beregnes ut fra bidragskalkyle tankegang. Riktignok har man ingen salgspris å forholde seg til. Hver enkelt folkevalgte må fatte avgjørelsen ut fra en ikke kvantifiserbar personlig oppfatning av om nytten av dagplassene er større enn de merkostnader som sykehjemmet vil bli påført.

I en slik beslutningssituasjon blir det helt irrelevant å trekke inn felleskostnader av ulike slag. Det gjelder både felleskostnader ved selve sykehjemmet, og åpenbart felleskostnader knyttet til folkevalgte, sentraladministrasjon osv.

Motsvarende vil det ved nedleggelse av dagplasser ved et sykehjem ikke kunne tas hensyn til en selvkostberegning av dagplassene. Man må se på mindrekostnadene ved at denne tjenesteform utgår. Eksempelvis vil en selvkostberegning av dagplassene inneholde dagplassenes andel av sykehjemsbestyrerens lønn og kostnader til sykehjemmets vaskeri. Slike kostnader vil bare representere besparelser ved nedleggelse av dagplassene hvis sykehjemsbestyreren går ned i stillingsomfang og vaskeriet kan gå til bemanningsreduksjoner eller lignende.

Konklusjonen er at beslutninger basert på selvkostberegninger generelt synes å gi feilaktige resultater.

Kalkyleform ved konkurranseutsettelse

For forvaltningsvirksomhet er selvkostprinsippet valg som den grunnleggende kalkyleform i henhold til lovverk og forskrifter. Anta at hvis et sykehjem vurderer å sette vaskerivirksomheten ut på anbud. Det tenkes her på vask av tekstiler av ulike slag. Sykehjemmet må basere seg på en selvkostkalkyle. I denne sammenheng vil all virksomhet ved selve sykehjemmet bli å regne som direkte kostnader, herunder

husleie. Man kan også tenke seg at eksterne kostnader innregnes, dvs kostnader til folkevalgte, sentraladministrasjon osv.

Et privat vaskeri som vurderer å legge inn et tilbud kan derimot basere seg på bidragskalkylen. Det private vaskeri kan ha dekket sine felleskostnader (husleie, maskiner osv) ved den etablerte virksomhet. Det er dermed bare de direkte kostnader pluss fortjeneste ved å vaske for sykehjemmet, som behøver dekkes. Her til må man regne med transportkostnader.

Anta at talleksempelen i tabellene 4.4.1 og 4.4.2 gjelder fx kilopris for vask av klær og sengetøy. Sykehjemmet må følge selvkostkalkylen som gir en selvkostpris per kilo på kr 75. Det private vaskeri kan bruke bidragskalkylen og summen av direkte kostnader og fortjeneste gir kr 65 per kilo. Hvis transportkostnadene ligger på kr 5 per kilo tøy, vil det private vaskeri fremstå som rimeligst.

Selv om transportkostnadene ligger på kr 15 per kilo, kan det lønne seg for det private vaskeri å redusere kravet til fortjeneste fra kr 25 per kilo til fx kr 10 per kilo.¹⁶ Det gir en anbudspris på kr 65 per kilo, som er lavest.

Hvis sykehjemmets vaskerikostnader kunne beregnes ut fra bidragsmetoden, dvs ut fra hvilke merkostnader vaskeriet påfører sykehjemmet, så blir sammenligningsgrunnlaget mer likt. Ut fra en samfunnsøkonomisk betraktning har sykehjemsvaskeriet to fortrinn, nemlig at transportkostnader og hensynet til fortjeneste kan utelates. Det betyr at et privat vaskeri bare representerer en samfunnsøkonomisk bedre løsning hvis bemanningen er mer effektiv (kortere pauser osv) og hvis vaskeriet har tilgang til større og mer effektive vaske- og

¹⁶ Det kan også tenkes at et privat vaskeri i første omgang setter kravet til fortjeneste til kr 0. Det er da bare direkte kostnader og transportkostnader på fx kr 55 som skal dekkes. Dermed kan det private vaskeri komme inn på markedet for vask for sykehjem (og sykehus). Mulighetene for å legge inn en positiv fortjeneste på et senere tidspunkt vil trolig være betydelige.

tørkemaskiner.¹⁷

Konklusjon: Selvkostkalkylen kan føre til at enheter innen offentlig forvaltning fremstår som mer kostnadskrevenne enn de virkelig er av den enkle grunn at grunnlaget for sammenligninger er forskjellige og i disfavør av offentlige enheter.

5.5 Valg av kalkulasjonsrente

En rekke beslutningsproblemer krever renteberegninger av forskjellig slag. Det er ikke åpenbart hvilken rentesats man skal bruke. Det må altså foretas et valg basert på mer eller mindre subjektive vurderinger.

Kalkulasjonsrenten har avgjørende betydning for hvorledes fremtidige kronebeløp skal vurderes mot kronebeløp i dag. Det er slik at jo høyere kalkulasjonsrenten er desto lavere blir nåverdien, dvs verdien i dag, av fremtidige kronebeløp. En nåverdiberegning kan betraktes som det motsatte (egentlig inverse) av en vanlig renteberegning. Ønsker man et bestemt beløp i banken om fx 10 år ved et bankinnskudd idag, så vil høyere rente føre til at man kan sette inn et lavere beløp enn ved høyere rente. I 1960-årene fastsatte Finansdepartementet kalkulasjonsrenten for offentlig virksomhet til 10 prosent. Dette førte til at langsiktige investering ble mindre lønnsomme. Spesielt fikk investeringer i skogbruket dårlig avkastning, da et tre i Norge krever nærmere femti år for å oppnå passende størrelse. Rente ble etter noen år redusert til 7 prosent. For tiden anbefales en rente på 4 prosent ved "normal risiko" og eventuelt høyere fx 6 prosent ved høyere risiko, – kfr Nitter-Hauge og Frøyland (2005).

17 Antagelig kan det være forskjeller i avlønningen av vaskeriansatt. Lønnsnivået i private vaskerier kan være lavere enn tariff-lønningene for offentlige vaskeriansatte. Det blir et politisk spørsmål å avgjøre om de ansatte i privat virksomhet er "underbetalt" eller om de offentlige ansatte er "overbetalt". Ut fra økonomisk velferdsteori og fordelingspolitiske betraktninger skulle det være ønskelig at personell som ligger under medianinntekten er "overbetalt".

Det faller utenfor rammen av denne fremstilling å drøfte valg av rentesats nærmere. Denne type av problemer er særlig drøftet i tilknytning til anvendelse av nytte-kostnadsanalyser.¹⁸

Poenget er at lønnsomheten av prosjekter med fremtidige virkninger i avgjørende grad kan være avhengig av kalkulasjonsrenten og at kalkulasjonsrenten må velges.

¹⁸ Kfr NOU 1997:27 Nytte-kostnadsanalyser – prinsipper for lønnsomhetsvurderinger i offentlig sektor, eller den noe forkortede utgave NOU 1998:16 Nytte-kostnadsanalyser – veiledning i bruk av lønnsomhetsanalyser i offentlig sektor.

6 VALG AV BESLUTNINGSKRITERIUM

6.1 Total eller marginal betraktningmåte

I økonomisk teori er skillet mellom en total og en marginal betraktningmåte grunnleggende. Marginale begrep, som grensekostnad, grensenytte, marginal betalingsvillighet osv, spiller en nøkkelrolle i teoriutviklingen og danner grunnlaget for den såkalte marginalistiske revolusjon i økonomisk vitenskap.¹⁹

I denne sammenheng blir denne distinksjon kanskje noe mindre viktig i flere sammenhenger. Årsaken er at ved gjennomføring av prosjekter eller tiltak, så er det spørsmål av karakteren enten/eller. Spørsmålet om hva slags vei som skal bygges er viktig, men hovedspørsmålet vil vanligvis være om det i det hele tatt skal bygges noen vei.

Et enkelt forståelig kriterium for valg mellom prosjekter og tiltak kan være å se på ”velferd per krone”. Uttrykket velferd per krone kan tolkes forskjellig alt etter problemstillingen.

I spørsmålet om hvorledes en vei skal bygges vil man ha valget mellom et begrenset antall alternativer [fx motorvei type A, motorvei type B, eller andre veityper (grusvei, vei med fast dekke osv)]. Hvilken veitype

¹⁹ Kfr fx Sandmo, A. (2006). Samfunnsøkonomi: en idéhistorie. Oslo: Universitetsforlaget. kap 8 og 9.

som skal velges vil vanligvis bli bestemt av trafikkbelastningen (årsdøgntrafikk ÅDT). Spørsmålet om valg av veitype vil derfor være helt integrert i spørsmålet om veien skal bygges eller ikke.

Den marginale betraktningssmåte i forbindelse med budsjettarbeid tilsier for det optimale budsjett (som gir maksimal velferd) at den marginale nytte av en budsjettkrone er den samme i alle anvendelser. I praksis vil man ikke tilpasse bevilgningene etter anvendelsen av den enkelte krone. I statlige sammenheng vil tilpasningen iallfall gå på millioner og eventuelt 100 millioner. På kommunenivå vil avhengig av kommunestørrelse tilpasningen kunne gå på 1.000 eller oftere 10.000 kroner.

6.2 Nytte/kostnadsbrøk

Formulering av en nytte/kostnadsbrøk

Ved vurdering av den samfunnsøkonomiske lønnsomheten ved ett prosjekt eller tiltak er det spørsmål om netto gevinsten er større enn null, dvs positiv. Netto gevinsten er differansen mellom brutto gevinsten og alle ulemper ved å gjennomføre prosjektet. Netto gevinsten kan skrives slik

$$(\text{netto gevinst}) = (\text{brutto gevinst}) - (\text{ulemper})$$

Problemet med å uttrykke så vel brutto gevinsten som ulempene i kroner overspringes i dette avsnitt. Det antas at alle størrelser kan uttrykkes på en udiskutabel måte i kroner.

Betraktningssmåten for vurdering av et enkeltstående prosjekt kan ikke brukes når man står overfor valg mellom alternative og gjensidig utelukkende prosjekter. Da må man ta hensyn til at prosjektene kan ha forskjellig størrelse målt i kroner. Det betyr at man må se på gevinst per krone, dvs

$$(\text{nettogevinst per krone}) = \frac{(\text{bruttogevinst})}{(\text{ulemper})}$$

Uttrykk av denne type omtales gjerne som **nytte/kostnadsbrøker**. Ovennevnte er altså første versjon av en nytte/kostnadsbrøk. Ved valg mellom forskjellige prosjekter ønsker man rimeligvis å velge ut de prosjekter som gir størst netto gevinst per krone.

Heller ikke denne kriterieformulering er tilfredsstillende. Det skyldes at ”ulemper” kan være så mangt. Ved budsjettavveininger vil ulemper knyttet til bruk av budsjettmidlene komme i en spesiell stilling. Det er nemlig disse budsjettmidler som skal anvendes slik at de samlede velferdsvirkninger blir størst mulige. Veibygging kan innebære at dyrket mark går tapt. Kostnadene knyttet til kjøp av grunnen vil belaste offentlig budsjett. Kostnader knyttet til tapet av muligheter for fremtidig matproduksjon kan i prinsippet også uttrykkes i kroner, men vil ikke belaste offentlig budsjett (iallfall ikke i første omgang).

Det er altså ønskelig å modifisere nytte/kostnadsbrøken slik at den angir netto gevinst per budsjettkrone. Da må ulemper som ikke representerer budsjettkroner flyttes fra nevneren i brøken til telleren. Modifisert brutto gevinst betyr at ulemper som ikke representerer budsjettkroner er fratrukket. Da har vi

$$(\text{nettogevinst per budsjettkrone}) = \frac{(\text{modifisert bruttogevinst})}{(\text{budsjettkroner})}$$

Dette er versjon nr 2 av nytte/kostnadsbrøken.

En annen fordel med denne versjon av brøken er at størrelser som i praksis ikke blir uttrykt i kroner (eller som kanskje ikke lar seg uttrykke på en passende måte i kroner) nå er samlet i telleren. Med andre ord, folkevalgte kan ikke sette noe kronebeløp på ”modifiserte brutto gevinster” ved ulike tiltak og de kan dermed ikke finne noe tallmessig uttrykk for ”netto gevinst per budsjettkrone”. Nevneren i brøken er et kronebeløp og summen av disse kronebeløp for de prosjekter som gjennomføres skal være lik budsjetttrammen. Dermed

er balansekravet oppfylt.²⁰

Ytterligere modifikasjoner av nytte/kostnadsbrøken

Man kan reise spørsmålet om det bør foretas ytterligere modifikasjoner av nytte/kostnadsbrøken. Det er to grunner til det:

- (i) bruk av beregnede kostnader og
- (ii) fremtidig bruk av budsjettkroner.

(i) Bruk av beregnede kostnader for et prosjekt innebærer egentlig at man går tilbake til 1. versjon av nytte/kostnadsbrøken, dvs med ”ulemper” i nevneren. Dermed oppnår man kanskje en bedre overensstemmelse med hva som er samfunnsøkonomisk lønnsomt enn det 2. versjon av brøken gir. På den annen side er vel da brøken mindre tjenelig som et prioriteringsverktøy som skal sikre at balansekravet er oppfylt.

Dette er et problemsom bør drøftes nærmere.

(ii) En rekke prosjekter eller tiltak vil innebære bevilgninger i fremtidige år. Man kan derfor tenke seg en 3. versjon av nytte/kostnadsbrøken der nevner ikke er budsjettkroner i det år budsjettet gjelder for, men nåverdien av alle fremtidige budsjettkroner som prosjektet vil kreve. Også i dette tilfelle bli brøken mindre tjenelig som prioriteringsverktøy.

Konklusjoner

Visse argumenter taler for andre versjoner av nytte/kostnadsbrøken enn versjon nr 2 ovenfor. Det er to hovedulemper ved ytterligere modifikasjoner av brøken. Det ene er summen av kostnadene ved de gjennomført prosjekter ikke lenger skal være lik budsjetttrammen for bevilgningsåret. Det annet er at versjon nr 2 har en objektivt definert nevner, mens nevnerne i modifiserte brøker vil måtte bygge på subjektive forutsetninger av forskjellig slag. Herunder forutsetninger om fremtidig rentenivå.

²⁰ Balansekravet er summen av utgiftene skal være lik budsjetttrammen (inntektene).

6.3 Kvantifisering og verdifastsettelse

Ved vurdering av offentlige prosjekter og tiltak står man vanligvis overfor to hovedtyper av kvantifiseringsproblemer.

For det første, kvantifisering eller tallfesting av de rene mengdevirkninger av et prosjekt kan være vanskelig. Fx hvor mange potensielle dødsulykker unngås i fremtiden ved å foreta investeringer for en tryggere vei.

For det annet, hvorledes skal kvantifisere mengdevirkninger ved et prosjekt vurderes i kroner slik at de blir sammenlignbare med prosjektets kostnader. Fx hvilke økonomiske verdier skal man tillegge potensielt unngått fremtidige dødsulykker på en vei.

Det faller utenfor rammen av denne fremstilling å drøfte disse kvantifiseringsproblemer nærmere.

Saken er at kvantifisering av telleren i nytte/kostnadsbrøken vanligvis representerer et så betydelig problem at slike brøker ikke kan beregnes.

7 AVSLUTNING

Dette notat er ment som en dokumentasjon på at kostnader i regnskapsmessig forstand ved beslutninger ikke er objektivt konstaterbare. Beregninger av kostnader må bygge på en rekke forutsetninger som gjenstand for valg.

Ved forretningsmessige beslutninger vil kostnadsvurderingene avhenge av hva som er etablert som god regnskapspraksis og skattelovens bestemmelser. Spesielt vil man ved priskalkulasjon kunne stå fritt til å legge an en marginalvurdering eller merkostnadsvurdering.

Budsjett- og regnskapsforskriftene for offentlig forvaltning har spesielt følgende hovedoppgaver:

- (A) Tilrettelegge for folkevalgtes prioritering eller fordeling av offentlige inntekter på de ulike utgiftsformål. Det tilsier enkelthet og oversiktighet i den grad det er mulig. I budsjett-sammenheng er alternativkostnaden uttrykt ved utgifter eller budsjettkroner.
- (B) Folkevalgtes kontroll av hvorledes offentlig ansatte anvendt de bevilgede midler.
- (C) Tilretteleggelse for publikums innsyn i offentlig inntekts-anvendelse/utgiftsbruk.

Det er et stort reformbehov når det gjelder offentlige budsjetter. Det gjelder ikke systemet for regnskapsprinsipper. Det synes ikke påvist at folkevalgte treffer feilaktige disposisjoner på grunn av de bakenfor-

liggende regnskapsprinsipper. Årsakene til et eventuelt mangelfullt langsiktig perspektiv skyldes

- (i) usikkerhet om de fremtidige inntekter,
- (ii) befolkningens manglende vilje til å godta skatte- og avgiftsøkninger, og
- (iii) den politiske konkurranse mellom de folkevalgte (politiske partier) om en større og/eller bedre tjenesteproduksjon.

Ad (i): Usikkerheten om de fremtidige inntekter skyldes at statsbudsjettet er det kanskje viktigste virkemiddel i finanspolitikken, som går ut på ”konjunkturregulering”, dvs sørge for at prisstigning, valutakurser osv skal holde seg innenfor realøkonomiske rammer. Usikkerheten knyttet til statsbudsjettets art og omfang forplanter seg videre til den kommunale sektor. I et slikt system blir langsiktige planlegning svært vanskelig eller usikker.

Ad (ii): Befolkningens manglende vilje til å godta skatte- og avgiftsøkninger kan tolkes på flere måter, men synes å kunne betraktes som en kjensgjerning som synes å bli avgjørende i valgkampen mellom de politiske partier. Denne manglende betalingsvilje kan trolig knyttes til flere forhold.

For det første, publikum mangler trolig god og lettfattelig informasjon om hva skattepengene brukes til, –kfr punkt (C) ovenfor.

For det annet, mange blant publikummere (velgere) kan ha den oppfatning at det offentlige tilgodeser det man kunne kalle ”uverdige utgiftsformål”. Det er neppe stor enighet blant velgerne om hva disse ”uverdige formål” er. Noen ønsker støtte til opera og teater, andre til norsk film eller til rockefestivaler osv.

For det tredje, visse avgifter synes å vekke stor irritasjon i befolkningen, samtidig som disse avgiftssatser lett kan justeres når Stortinget har behov for litt ekstraintekt for å få saldert statsbudsjettet. Hensynet til befolkningens helse kan alltid brukes som begrunnelse for å øke tobakks- og alkoholavgiftene, mens hensynet til miljøet kan brukes til å øke avgifter knyttet til transport, særlig bruk av motorvogner.

Ad (iii): Konkurransen om tilskutning ved valg og etterhvert også

meningsmålinger mellom de politiske partier er gjerne knyttet til forbedringer i eksisterende offentlige oppgaver/tjenester og/eller innføring av nye oppgaver/tjenester.

Forholdene (ii) og (iii) setter de folkevalgte i en vanskelig situasjon, da uendret skattetrykk og nye eller bedre oppgaveløsninger ikke er forenlige mål. Det tvinger frem en urealistisk tro på at det er mulig å effektivisere den offentlige forvaltning slik at man kan oppnå mer for uendret skattenivå.

Det innføres derfor reformer som i større eller mindre grad forringer kvaliteten og omfanget av offentlige tjenester som ikke har direkte eller åpenbare velferdsvirkninger fx politiet og forsvaret. Virksomheter som derimot forholdsvis direkte velferdsvirkninger for befolkningen, slik som lokalsykehus og grendeskoler, kan også bli berørt/nedlagt, men for slike formål er befolkningen langt mer årvåken når det gjelder å protestere.

Det er således kanskje et meget stort behov for reformer i offentlig sektor. Reformbehovet bør være knyttet til de viktige problemer man står overfor. Det er tema som jeg har skissert ovenfor.

Når det gjelder reformer innen budsjett- og regnskapssystemet, så gjelder det folkevalgtes og velgeres forståelse og innsikt i prioriteringsproblemene. Det gjelder ikke de bakenforliggende regnskapsprinsipper, der de eksisterende systemer i offentlig sektor synes å fungere fullt ut tilfredsstillende. Noe annet er ikke påvist.



LITTERATURHENVISNINGER

- Akerhaugen, H.D., Brandsås, H., Linde, I., Monsen, N., Newberry, S., Pedersen, A.O. & Aastvedt, A. (2006). *Kommunal økonomi*, 8. Mindre artikler av en rekke bidragsytere som behandler regnskapsprinsipper for offentlig sektor.
- Bjørnenak, T. & Mellemvik, F. (Red.). (2000). *Styringssystemer i endring: festskrift til Olov Olsons 50 årsdag*. Oslo: Cappelen. (ISBN 82-02-19805-4).
- Christensen, T., Egeberg, M., Larsen, H.O., Læg Reid, P. & Roness, P.G. (2002). *Forvaltning og politikk*. Oslo: Universitetsforlaget. (ISBN 82-15-00108-4).
- Christensen, T. (2006). Staten og reformenes forunderlige verden. *Nytt Norsk Tidsskrift*, 3, 215-228.
- Horn gren, C.T., A, Foster, G. & Datar, S.M. (1994A). *Cost accounting: a managerial emphasis*. Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall. (ISBN 0-13-181066-9).
- Horn gren, C.T., Foster, G. & Datar, S.M. (1994). *Driftsregnskap*. Oslo/London: Ad notam Gyldendal/Prentice Hall. (ISBN 82-417-0403-8). (Oversettelse til norsk av Horn gren et al. (1994A))
- Kinserdal, A. (1994). *Regnskap og ledelse: festskrift til Arne Kinserdals 60-årsdag*. Oslo: Bedriftsøkonomens forlag. (ISBN 82-7037-828-3).
- Moe, T. (Red.). (1978). *Programanalyse: veiledning for arbeid med program-analyser*. Oslo: Tanum-Norli. (ISBN 82-518-0877-4).
- Nitter-Hauge, J. & Frøyland, E. (2005). Revidert kalkulasjonsrente for statlige tiltak. *Økonomisk Forum*, 7, 1-7.

- NOU 1997:27. (1997). *Nytte-kostnadsanalyser: prinsipper for lønnsomhetsvurderinger i offentlig sektor : utredning fra et utvalg oppnevnt av Finans- og tolldepartementet 6. mai 1994 : avgitt 24. september 1997 (Hervik-utvalgets innstilling)*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste. (ISBN 82-583-0442-9).
- NOU 1998:16. (1998). *Nytte-kostnadsanalyser: veiledning i bruk av lønnsomhetsvurderinger i offentlig sektor : utredning fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 6. mai 1994. (Forenklet utg. av NOU 1997:27)*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste. (ISBN 82-583-0461-5).
- Sandmo, A. (2006). *Samfunnsøkonomi: en idéhistorie*. Oslo: Universitetsforlaget. (ISBN 82-15-00851-8).
- Sending, A. (2003). *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Fagbokforl. (ISBN 82-7674-368-4).
- Sending, A. (2005). *Grunnleggende regnskap*. Oslo: Fagbokforl. (ISBN 82-450-0347-6.)
- Senter for statlig økonomistyring. (22. mars 2005). *Bakgrunnsnotat om mål- og resultatstyring*. Oslo: SSØ.
- Senter for statlig økonomistyring. (2006). *Veileder i behandling av usikkerhet i samfunnsøkonomiske analyser*. Oslo: SSØ.
- St.prp. nr. 1 (2006-2007) *Gul bok : Statsbudsjettet: for budsjettåret 2007*. (kapittel 9) [Oslo]: Finansdepartementet.



VEDLEGG 1

Mindretallsinnstilling i NOU 2003:23

MINDRETALLSINNSTILLING I NOU 2003:23

Evaluering av regnskapsloven, punkt 9.3.4, side 170-171

Diskusjonen om grunnleggende prinsipper reiser spørsmålet om regnskapet skal være balanse- eller resultatorientert. Et mindretall bestående av medlemmet Voldnes er av den oppfatning at dette i realiteten innebærer et spørsmål om man ønsker en økonomisk liberalisering eller ikke. Erfaringen med balanseorienterte regnskaper viser at disse i stor grad innebærer bruk av virkelig verdi vurderinger, noe som betyr at svingninger i ulike markeder gjenspeiles i regnskapet. Mindretallets forslag er å beholde det resultatorienterte regnskapet for alle regnskapspliktiges selskapsregnskaper, jf. mindretallets forslag i kapittel 2.

Utvalgsflertallet foreslår i kapittel 2 at IAS/IFRS skal være retningsgivende for regnskapsloven. Mens IAS bygger på et balanseorientert rammeverk, bygger regnskapsloven på et resultatorientert rammeverk. Utvalgsflertallets forslag er en mellomløsning mellom resultat- og balanseorientert regnskap ved at grunnleggende prinsipper videreføres i loven, men tilpasses en balanseorientering selv om eiendeler og gjeld ikke defineres i loven. Hva som kan balanseføres av eiendeler og gjeld foreslås av flertallet at delvis skal reguleres direkte gjennom loven, delvis gjennom grunnleggende prinsipper og gjennom henvisninger

til god regnskapssikk. Utvalgsflertallet ser for seg en videre utvikling i samsvar med IAS/IFRS som tilsier større grad av balanseorientering gjennom utviklingen av god regnskapsskikk. Det betyr at det åpnes for et balanseorientert selskapsregnskap og at Norsk RegnskapsStiftelse vil få stor innflytelse på utformingen av det gjennom utarbeidelse av regnskapsstandardene, som skal bygge på IAS.

Mindretallet er av den oppfatning at det ikke bør åpnes opp for balanseorientert regnskapsføring i selskapsregnskapet, da det kan hevdes at dette primært er introdusert for å gi rom for verdibasert regnskapsføring, noe mindretallet mener er uheldig. Det problematiske med vurderinger til virkelig verdi er at metoden for verdifastsetting i stor grad er basert på subjektivt skjønn, jf. mindretallets innstillinger i kapittel 10. Mindretallet er av den oppfatning at det ikke er tilstrekkelig utredet hvilke konsekvenser en utstrakt bruk av vurdering til virkelig verdi vil ha for regnskapsbrukere og regnskapsprodusenter i Norge. Tatt i betraktning de mange regnskapsskandalene i land med balanseorienterte regnskaper, burde det undersøkes bedre hvorvidt denne tilnærmingen er ønskelig.

Et mindretall bestående av medlemmet Voldnes er skeptisk til utvalgsflertallets løsning og mener at det i påvente av internasjonale avklaringer, bedre og mer pålitelige målemetoder samt utredningsarbeid om effekten av utstrakt bruk av virkelig verdi, som må forstås som en del av det balanseorienterte regnskapet, er et bedre alternativ å beholde dagens regnskapslovs kapittel 4 om grunnleggende prinsipper for alle regnskapspliktiges selskapsregnskaper. Når det gjelder ensartet prinsipp-anvendelse følger det av mindretallets forslag i kapittel 2 at det nettopp må kunne fravikes i konsern- og selskapsregnskapet. En slik tilpasning vil være innefor den implementeringen Norge er pålagt gjennom EØS-avtalen.

Mindretallet foreslår en videreføring av gjeldende regler, men støtter flertallets forslag om adgang til å fravike grunnleggende prinsipper for regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål når dette er i samsvar med god regnskapsskikk. Videre følger det av mindretallets forslag at regnskapsprinsippene for konsernregnskapet og selskapsregnskapet kan være forskjellig, jfr. kapittel 2.

Mindretallsinnstilling: forslag fra Fanny Voldnes:

”§4-1 Grunnleggende regnskapsprinsipper

Årsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:

- 1 Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet).
- 2 Inntekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet).
- 3 Utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).
- 4 Urealisert tap skal resultatføres (forsiktighetsprinsippet).
- 5 Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode.

Regnskapspliktige som ikke har økonomisk vinning som formål kan fravike de grunnleggende prinsippene om transaksjon, opptjening og sammenstilling, jf. første ledd nr. 1, 2 og 3, når dette kan anses som god regnskapskikk for slike regnskapspliktige. Dette gjelder ikke for regnskapspliktige som nevnt i § 1-2 første ledd nr. 1, 2 og 4.

§4-2 Regnskapsestimater

Ved usikkerhet skal det brukes beste estimat, på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges.

Ved endring av regnskapsestimat skal virkningen resultatføres i den perioden estimatet endres, med mindre resultatføringen kan utsettes i samsvar med god regnskapskikk.

§4-3 Kongruensprinsippet

Alle inntekter og kostnader skal resultatføres. Virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerende av feil i tidligere årsregnskap skal føres direkte mot egenkapitalen. Andre unntak fra kongruensprinsippet skal gjøres når det er i samsvar med god regnskapskikk.

Små foretak kan uten hinder av bestemmelsen i annet ledd resultatføre virkning av endring av regnskapsprinsipp og korrigerings av feil i tidligere årsregnskap.

§4-4 Prinsippanvendelse

Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Prinsippanvendelsen i konsernregnskap og selskapsregnskap kan likevel være forskjellig.

§4-5 Forutsetningen om fortsatt drift

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Dersom det er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet, skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi ved avvikling.

§4-6 God regnskapsskikk

Registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk.”

VEDLEGG 2 HVA KOSTER DET?

Produktkalkyler for kommunal
forvaltningsvirksomhet

1 INNLEDNING

(1) Hensikten med dette notat er å drøfte hvorledes man skal beregne hva det koster å utføre de forskjellige kommunale aktiviteter.

Første del, kap 2, gjelder problemstilling, grunnleggende begreper og kalkylemetoder.

Annen del, kap 3, gjelder hvorledes forvaltningsvirksomheten skal inndeles i tjenesteområder og skilles mellom tjenestesenter, støttefunksjoner og sentralledelse med mer.

Tredje del, kap 4, behandler overensstemmelse og diskrepanser med det statlige system for innrapportering av tjensteproduksjon og kostnader, dvs Kostra-systemet.

(2) Det grunnleggende sikte punkt er å frembringe beregninger som bør kunne forsås av den enkelte velger i en kommune.

(3) Et annet grunnleggende utgangspunkt er at det i seg selv er kostnads-krevende å gjennomføre kostnadsberegninger. Det er derfor ikke aktuelt å anbefale arbeidskrevende eller kostbare registreringssystemer med mer for å oppnå en mer eksakt kostnadsfordeling.

(4) Det bør bemerkes at opplegget her er utarbeidet for kommunal forvaltningsvirksomhet og således ikke kan dreie seg om en direkte anvendelse av det som betraktes som etablert praksis ut fra lærebøker i bedriftsøkonomisk driftsregnskap (cost accounting).

2 GRUNNLEGGENDE TEORI OG BEGREPER

2.1 Problemstillingen

Fordelingen av en kommunes utgifter på de ulike kommunale oppgaver/tjenester må ha en hensikt. Populært kan man si at man skal finne ut hva ”ting koster” og da kna man legge an forskjellige synsvinkler eller perspektiv. Spesielt kan man sjeldne mellom:

- (1) Publikumperspektivet,
- (2) Beslutningsperspektivet (for folkevalgte)
- (3) Kompensasjonsperspektivet.

(1) Publikumperspektivet

Offentlig forvaltningsvirksomhet angår alle innbyggere da det representerer en kollektiv fremgangsmåte for løsning av kollektive eller samfunnsmessige problemer og oppgaver. Publikum har derfor en legitim rett til kunnskap om hva som foregår i den offentlige forvaltning og til å vite hva ulike offentlige aktiviteter koster. Dermed er det en viktig oppgave å skaffe til veie slik informasjon og det kan gis flere tilleggsbegrunnelser. Disse begrunnelser henger i større eller mindre grad sammen:

(i) Det synes å være den utbredte, men likevel feilaktige, oppfatning, at offentlig virksomhet er urasjonell og ineffektiv sammenlignet med virksomheten i privat sektor. Spesielt synes denne misforståelse å ramme kommunal sektor. Spesielt i engelsk sprøglige land, der man efterspør ”**value for money**”, har dette vært ansett som viktig. Det kan derfor være viktig å få dokumentert hva offentlig virksomhet faktisk koster.

(ii) Kostnadsberegninger for offentlige aktiviteter er nødvendig, når en offentlig forvaltningsenhet vurderer å bruke underleverandører i privat sektor (såkalt konkurranseutsettelse). I henhold til en rekke internasjonale undersøkelser er erfaringene med bruk av private underleverandører blandet. Det foreligger ikke dokumentasjon som på noen entydig måte viser at offentlig tjenesteyting i egen regi **generelt sett** er mer kostnadskrevene enn bruk av underleverandører i privat sektor når tjenestene skal ha samme kvalitetsnivå.

(iii) Det kan ikke være overraskende at folks villighet til å betale skatt er avhengig av oppfatningene av effektiviteten i forvaltningen. Det er rimelig at skattebetalings-villigheten er lav hvis man tror at offentlig forvaltningsvirksomhet er så ineffektiv at pengene omtrent sløses bort. Mange synes de får lite for skattepengene og at offentlig tjenester oppleves som dyre.

Egentlig er ikke dette noe som er spesielt for offentlig forvaltning. Det samme gjelder alle former for arbeidsintensive varer og tjenester, som skal utføres av kvalifisert personell. Et eksempel er utgifter til kjøp av håndverkstjenester. Det oppleves som dyrt når timeprisen for en håndverkstjeneste er fx kr 400. En vanlig publikummer tenker ikke på at nesten halvparten av timeprisen er feriepenge, pensjon og arbeidsgiveravgift, mens nærmere halvparten av det beløpet håndverkeren får i tariff lønn går bort i direkte skatt. Dette er en konsekvens av at man lever i et velferdssamfunn med høyt lønnsnivå, som de færreste vil gi avkall på. Da må man ta konsekvensen av det både når det gjelder håndverkere og offentlig forvaltning. „Jeg går ikke nærmere inn på dette her.

Ut fra et publikumsperspektiv blir spørsmålet om ”hva en offentlig tjeneste koster” et spørsmål om hvilke kostnader (eller ressurser) som

kan spares ved at produksjonen nedlegges. Disse mindre-kostnader vil omfatte to aspekter:

- (a) Utgiftsaspektet, dvs hvilke utgifter faller bort på et kommunalt budsjett når en aktivitet innstilles.
- (b) Inntektsaspektet, som vil gjøre seg gjeldende hvis den aktivitet som studeres er basert på bruk av kommunal eiendom (tomt, bygg, utstyr med mer) som ved produksjonsopphør har en verdi i annen anvendelse (utleie eller salg).

Det er dermed et spørsmål om å beregne mindrekostnader, dvs det er **en fullstendig differansekalkyle** som skal gjennomføres. Dette behandles nærmere i det efterfølgende.

(2) Beslutningsperspektivet

Kommunestyrets oppgave er gjennom forhandlinger og kompromisser å komme frem til et flertall som gir grunnlagt for et budsjettvedtak. Hensikten er at kommunens inntekter, som definerer kommunens utgiftsmuligheter, skal fordeles slik på de ulike aktiviteter at innbyggerne oppnår høyest mulig velferd for pengene.

Den knappe faktor er inntektene eller med andre ord de budsjettkroner man har til disposisjon. Det betyr at alle aktiviteter må vurderes i forhold til sitt forbruk av budsjettkroner. Nå taler man vanligvis ikke om budsjettkroner, men om utgifter. **Balansekravet** gjelder absolutt for kommuner og betyr at budsjetterte inntekter skal være lik budsjetterte utgifter. For å oppnå størst mulig effekt av inntektene må man studere velferdseffekt per budsjettkrone for hver enkelt aktivitet,²¹ dvs

21 I økonomisk teori forutsettes det i grunnleggende lærebøker at omfanget av en aktivitet kan varieres kontinuerlig. Optimaliseringsbetingelsen blir i slike situasjoner at den marginale velferdseffekt per budsjettkrone som være den samme for alle aktiviteter samtidig som balansekravet er oppfylt. Når omfanget av de ulike aktiviteter ikke kan varieres kontinuerlig fx ved at driften av en barnehage opprettholdes eller nedlegges. I slike situasjoner må optimaliseringskriteriet justeres. Det blir at man skal velge ut de aktiviteter som gir høyest velferdseffekt per budsjettkrone samtidig som balansekravet er oppfylt. Denne siste type av optimaliseringskriterier finner man gjerne behandles i litteratur om nytte-kostnadsanalyser.

$$(1) \quad \frac{\text{Velferdseffekt}}{\text{Budsjettkrone}} = \frac{\text{Velferdseffekt}}{\text{Utgift}}$$

Velferdseffektene av de ulike kommunale aktiviteter har i prinsippet hvert enkelt kommunestyremedlem sin personlig oppfatning av. Det sier seg dermed selv at slike oppfatninger av velferdseffekter er ikke-kvantifiserbare. Det viktige i denne sammenheng er nevneren i uttrykket, som er utgift (eller budsjettkroner). Dvs uansett oppfatninger av velferdseffektene av aktiviteter, så skal disse sees i forhold til de utgifter som de medfører.

For kommunestyret er det utgiftene som er den knappe ressurs. Kostnad betegner forbruk av ressurser. Det betyr at i dette perspektiv så er begrepet utgift sammenfallende med begrepet kostnad.

Når et kommunestyre skal vurdere/beregne hva en aktivitet koster, dvs legger beslag på av utgifter, så er det merutgifter og mindreutgifter som er av interesse. Der betyr at det må legges an en differansebetragtning. Dette beslutningsperspektiv blir i prinsippet sammenfallende med publikumperspektivet, – kfr utgiftsaspektet og inntektsaspektet, som er nevnt ovenfor. Utgangspunktet må således være hva man kan spare på å avvikle den aktivitet, som beregningen gjelder.

Utgiftsaspekter dreier seg om de åpenbare mindreutgifter som vil gjøre seg gjeldende på budsjettet. Dette kunne man kalle den direkte budsjettbelastning.

Inntektsaspektet dreier seg om hva en alternativ anvendelse av eiendom (tomt, bygg, maskiner, utstyr osv) kan bringe inn ved salg eller utleie. Normalt vil det ikke være aktuelt å gjennomføre salg eller utleie, slik at man ikke vil ha adgang til data om slike inntekter uten viss undersøkelser, som vil medføre visse undersøkelseskostnader.

Bemerk at eventuelle inntekter ved salg og utleie ikke har noe med beregning av kalkulatoriske kostnader å gjøre.

(3) Kompensasjonsperspektivet

Statens inntektssystem for kommunesektoren omfatter både et inntektsutjevnerende og et utgiftsutjevnerende element. Formålet med det utgiftsutjevnerende element er å gi kommune kompensasjon for **ikke-kontrollerbare utgifter**, som kommuner kan stå overfor. Departementet omtaler gjerne slike ikke-kontrollerbare utgifter som ufrivillige utgifter. Årsakene til ufrivillige utgifter kan være forskjeller i demografiske forhold (spesielt angående alderssammensetningen i befolkningen og/eller rask vekst eller tilbakegang i folketallet), lange reiseavstander, spredt bebyggelse osv.

Kompensasjon for ikke-kontrollerbare utgifter kan gis på flere måter. Departementet har valgt en måte som er ressurskrevende og komplisert og som derfor krever tilgang til betydelige mengder av data om produksjon og utgifter i de enkelte kommuner. Det er min oppfatning at statens innføring av rapporteringssystemet Kostra, kanskje primært har til hensikt å gi tilgang til bedre data for beregning av slik utgiftskompensasjon.²²

Det er mulig å finne utarbeide andre metoder for utgiftskompensasjon for ikke-kontrollerbare kommunale utgifter. Jeg har omtalt en metode i mine lærebøker som bygger på enkle og forståelige prinsipper og som jeg kaller ”faktorbasert utjevning”, – kfr Østre (1993), side 132.²³ Dette spørsmål kan ikke forfølges nærmere her.

Departementet har per 20. november 2006 utgitt ”Veileder for rapportering om ressursbruk og tjenesteproduksjon i kommuner og fylkeskommuner (for) regnskapsåret 2007”. Denne veileder gir oppskrift på hvorledes kommunene skal beregne side kostnader. I denne beregningsoppskrift er det lagt opp til ”en klassisk selvkostkalkyle”,

22 Systemet er så uklart i virkemåten at det trolig ikke er noen som kjenner til i hvilken grad det faktisk gir kompensasjon.

23 Departementet baserer seg på hva jeg kaller produktkompensasjonsmetoden, mens jeg mener at faktorkompensasjonsmetoden representerer et enklere alternativ med klare fordeler. Byråkratisk sett er hovedulempen med et faktororientert system at folkevalgte og andre gis innsikt i hvilken grad utgiftskompensasjon gis. Byråkratisk sett er det selvfølgelig ”forenkende” at utpregede politiske vurderingsspørsmål fremstilles som om det er et spørsmål om udiskutabel vitenskap.

som inkluderer kalkulatoriske kostnader og der alle kostnader skal fordeles på aktiviteter/tjenester.

Hvorvidt det er fornuftig eller ikke å basere utgiftskompensasjon på en selvkostberegning av ikke-kontrollerbare utgifter er et annet spørsmål så ikke drøftes nærmere her.

2.2 Terminologi og kalkylemetoder

1 Grunnbegreper

Formålet med analysen er å finne beslutningsrelevante uttrykk for hva det koster en kommune i form av utgifter å etablere eller avvikle de forskjellige tjenester. Det dreier seg således om å beregne merutgifter og mindreutgifter.

Beslutningsrelevant betyr at de er netto utgiftsvirkninger av kommunale beslutninger som er av interesse. **Årsaksprinsippet** betyr at det bare er de utgifter som øker eller avtar som følge av en beslutning som skal tas med i utgiftsfordelingsberegningene.

Kostnad betegner ressursforbruk uttrykt i pengeenheter, dvs kroner. En **utgift** betegner en forpliktelse til å foreta en utbetaling. En utgift representerer betaling for ressursforbruk. Dette betyr at utgift og kostnad vil være sammenfallende i de fleste tilfeller. I visse sammenhenger vil en kommune ha aktiviteter som innebærer forbruk av ressurser men som ikke resulterer i utgifter.

Kapitalkostnader omfatter renter på investert kapital og kapitalslit. Kapitalslit betegner verdiforringelse av kommunale objekter (bygg, anlegg og utstyr) på grunn av bruk eller tidens tann. Omfanget av kapitalslitet kan reduseres ved vedlikehold. Kapitalslit innebærer at kommunale objekter må skiftes ut eller totalrenoveres med jevne mellomrom, men vanligvis i et forholdsvis langsiktig perspektiv.

Alternativkostnaden ved å anvende et ressursmengde til formål A er at den samme ressursmengde ikke kan brukes til et annet, alternativt formål. Vanligvis vil det foreligge flere alternative formål og

alternativkostnaden betraktes ut fra den beste av disse.

Alternativkostnaden ved en kommunalt eid skolebygning er hva skolen ellers kunne ha vært brukt til eller hva den eventuelt ville innbringe ved utleie eller salg. Det vil derfor vanligvis ikke være noe poeng i å innarbeide slike verdier i det kommunale regnskap. Begrepet alternativkostnaden kan imidlertid være relevant i en rekke beslutningsproblemer. Begrepet er interessant hvis spørsmålet er om en tomt skal brukes til skole, barnehage, som garasje for teknisk etat eller eventuelt selges. Hvis tomten i utgangspunktet vurderes for bygging av en skole, så kan det beste alternativ være å bygge en barnehage.

Alternativkostnaden ved at man har kr 100.000 til disposisjon for tilleggsbevilgninger og det står mellom skole og eldreomsorg, så vil alternativkostnaden ved å bruke beløpet i skolen være at det ikke kan brukes i eldreomsorgen.

Ovennevnte eksempler demonstrerer klart at alternativkostnaden betegner konsekvenser av valg/beslutninger som ikke vanligvis kan uttrykkes i kroner. Det er derfor ingen direkte sammenheng mellom alternativkostnad og utgifter p på budsjettet.

Anta at en kommune produserer tjenesten A, B C osv. De direkte kostnader for tjeneste A betegner de kommunale utgifter som er forårsaket av eller åpenbart er nødvendige for å drive produksjon av A. Indirekte kostnader betegner to noe forskjellige former for ressursforbruk, som vanligvis ikke presiseres i bedriftsøkonomiske lærebøker. Det er

- (a) Særutgifter, dvs utgifter som det ikke lønner seg å årsaksfordele på tjenestene.
- (b) Fellesutgifter

(a) Noen utgifter, særutgifter, som i prinsippet kan årsaksfordeles på tjenester blir likevel ikke fordelt av den enkle grunn at slikt arbeid i seg selv er ressurskrevende.

Anta at skoleadministrasjonen i en kommune administrerer flere skoler. Ved et trolig omfattende registreringssystem kan man i prinsippet

konstatere hvor meget tid og andre ressurser som skoleadministrasjonen bruker på de enkelte skoler. Et slikt registreringsarbeid vil i seg selv kunne være svært ressurskrevende. Man vil derfor i stedet anvende enkle fordelingsnøkler for overveltning av skoleadministrasjonens utgifter på de enkelte skoler. En slik overveltning kan skje ut fra elevtall eller antall lærerårsverk ved den enkelte skole (Det siste er antagelig best).

Kommunekassens arbeid med lønnsberegninger, skattetrekk, pensjon, feriepenger, arbeidsgiveravgift og utbetalinger til lærerne i grunnskolen kan i prinsippet beregnes. I en større kommune kan man kanskje ha ett eller flere årsverksom utelukkende driver med dette arbeid. Da kan disse utgifter kan da i prinsippet betraktes som direkte, dvs årsaksfordeles. I en mindre kommune vil man trolig bruke mindre enn et årsverk.

(b) Fellesutgifter gjelder derimot utgifter til ulike ”støttefunksjoner”. Det gjelder lønnsberegning og lønnsutbetaling, annen regnskapsføring og andre utbetalinger, personalfunksjonen, overordnet administrativ ledelse, renhold og vaktmestertjenester osv. I den svenske statsforvaltning bruker man betegnelsen ”overhead cost” om slike utgifter.

(2) Kostnadsfordelingsproblemet

I bedriftsøkonomiske opplegg for driftsregnskap omtales gjerne de produkter man skal beregne kostnadene for som **kostnadsbærere** eller mer moderne som objekter (objects). I kommunal sammenheng er ikke objekter noen god betegnelse, da objekt gjerne oppfattes som et fysisk objekt. Jeg bruker derfor å omtale kostnadsbærere som om **tjenester eller aktiviteter**. I noen sammenhenger kan det være naturlig å omtale sluttprodukter som **kjerneaktiviteter** eller kjernetjenester for å markere at det dreier seg om virksomhet rettet mot tjenestemottager (”sluttbruker”) og ikke dreier seg om støtte- eller hjelpeaktiviteter for annen kommunal virksomhet.

I bedriftsøkonomien er **et kostnadssted** et sted der det påløper kost-

nader. I kommunal sammenheng synes det aktuelt å regne med følgende hovedtyper:

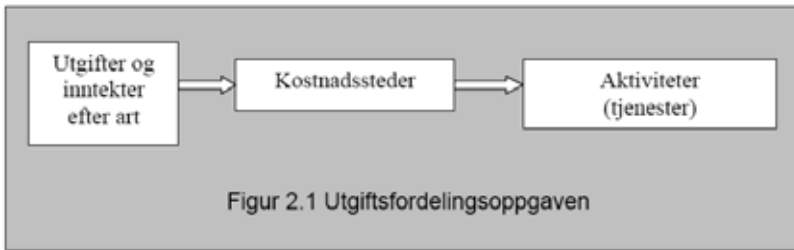
- (a) Tjenestesenter (fx grunnskolevirksomhet),
- (b) Støttefunksjon (fx kommunekassen, edb-avdelingen),
- (c) Sentralledelse (rådmannskontoret).

I tabell 2.1 er det gitt en enkel oversikt over inndelingen i artsgrupper i forskiftene om regnskap og budsjett i kommuner. Utgifter og inntekter som er vedtatt eller realisert skal klassifiseres etter sin art.

Tabell 2.1 Utgiftene etter artsgrupper

Artsgruppe	Innhold
0	Lønn
1-2	Kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunal egenproduksjon
3	Kjøp av varer og tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon
4	Overføringsutgifter
5	Finansutgifter
6	Salgsinntekter
7	Refusjoner
8	Overføringsinntekter
9	Finansinntekter og finanstransaksjoner

Kostnadsberegningsproblemet består i å føre over utgifter og inntekter fra ”artsfordelingen” via kostnadsstedene til aktiviteter/tjenester. Dette er søkt illustrert i figur 2.1.



De samlede kostnader ved fremstilling av et produkt eller en aktivitet kan deles i **variable kostnader** som er den del av kostnadene som varierer med produktmengden (aktivitetsomfanget), mens **faste kostnader** er den del av kostnadene som er uavhengig av produktmengden (aktivitetsomfanget).

For en forvaltningsenhet som fremstiller flere produkter (aktiviteter) er betegner de **direkte kostnader**, de kostnader som på en enkel og entydig måte kan tilordnes bestemte aktiviteter.²⁴ Dvs lønn til lærere gjelder grunnskolen, lønn til sykehjemsansatte gjelder institusjonshelsetjenesten osv. De **indirekte kostnader** i en forvaltningsenhet betegner de kostnader som ikke er direkte. I engelsk sproglige lærebøker synes betegnelsen **overhead cost** å bli unngått som upresis. Den opprinnelige betydning synes å være sammenfallende med begrepet indirekte kostnad.²⁵

Tabell 2.2 er en firefeltstabell som viser at de direkte kostnader kan bestå av både variable og fastekostnader. Eksemplifisert for en grunnskole betyr det at visse utgifter både vil være variable og

²⁴ Dette betyr at hva som regnes som direkte kostnader er avhengig av at tilordningen til et aktivitetsområde ikke er spesielt kostnadskreven. Hvis aktivitetsområdet er grunnskolen, så vil beregning og utbetaling av lønn til lærere kunne betraktes som en direkte kostnad hvis lønningskontoret har satt av et bestemt antall timeverk til dette arbeidet. Hvis derimot lønningskontoret må foreta en arbeidskreven tidsregistrering for å finne ut hvor meget tid de bruker på skolen, så vil man betrakte disse kostnader som indirekte. Dette betyr at skillet mellom direkte og indirekte kostnader er basert på hensiktmessighetsbetraktninger og ikke representerer noen grunnleggende forskjell, – kfr Horngren et al (1994), side 48-49.

²⁵ Overhead cost synes opprinnelig å dekke alt unntatt direkte lønn og direkte materialer, dvs alle kostnader som på en praktisk måte, dvs uten registreringskostnader, kan fordeles direkte.

direkte. Det er utgifter til undervisning som vil være lærerårsverk og utgifter til elevmateriell, som vil variere med antall elever. Utgifter til undervisningslokaler inklusiv vaktmestertjenester og renhold, vil både være direkte og faste.

Tabell 2.2 Kostnadsbegreper med grunnskolen som eksempel

	DIREKTE	INDIREKTE
VARIABLE	Personalutgifter – lærer Materiell – elever	Skolekontoret
FASTE	Undervisningslokaler og renhold	Fellestjenester

Tabell 2.2 finnes i et par varianter i Sending (2003), side 81.

(3) Kalkylemetoder

De er vanlig å skille mellom to **hovedtyper av kostnadskalkyler**, men her skilles det mellom tre. Det er

- (A) Selvkostkalkyler,
- (B) Bidragskalkyler,
- (C) Differanse-kalkyler

(A) En **selvkostkalkyle** (full-absorption costing) betyr at de samlede kostnader, faste og variable, som en forvaltningsenhet har skal fordeles på de forskjellige aktiviteter.

Ulempen ved selvkostkalkyler er at det ikke er mulig å fordele alle kostnader på aktiviteter ut fra årsaksprinsippet. Selvkostkalkyler krever at man må gjøre subjektive vurderinger om hvorledes indirekte kostnader skal fordeles på aktiviteter.

Da Kostra-systemet er selvkostbasert så betyr det at Kostra-tallene ikke nødvendigvis alltid vil være direkte sammenlignbare for forskjellige kommuner.

I motsetning til hva mange ”regnskapsfolk” synes å mene så er således ikke regnskapet en informasjonskilde som i seg selv nødvendigvis dekker forskjellige databehov. Det er vanligvis nødvendig å ”skreddersy” data til det foreliggende beslutningsproblem.

Jeg betrakter **aktivitetsbaserte kalkyler**, ABC (activity based costing), som en spesialvariant av en selvkostkalkyle, der indirekte kostnader fordeles på objektene etter andre kriterier, såkalte aktiviteter, enn det som synes å være det mer tradisjonelle opplegg.²⁶ Det finnes egne lærebøker, – kfr fx Bjørnenak (1994) og Gerdin (1995). Tema er også behandlet i grunnbøker som Sending (2003).

Det synes å være noe delte meninger om ABC-kalkyler alltid representerer en forbedring av den tradisjonelle selvkostkalkyle. Dette drøftes ikke nærmere her, da dette primært er metoder for privat næringsvirksomhet.

Kostrasystemet bygger på den mer tradisjonelle betraktningssmåte. Ut fra den foreliggende problemstilling, – kfr kap 1, så er det en beslutningsorientert tilnærming som er av interesse.

For selvfinansierende kommunale tjenester så synes selvkostanalyser i utgangspunktet å være av interesse. Det er bare for selvfinansierende kommunale tjenester at selvkostkalkyler må legges til grunn. Det følger av lov og forskrift. Slike selvfinansierende tjenester behandles ikke her.

(B) **Bidragkalkyler** (variable costing) betyr at bare de variable kostnader skal fordeles på de forskjellige aktiviteter. En alternativ og mer betegnende betegnelse for bidragkalkyler er variabel kalkulasjon, – kfr Horngren et al (1994). Hensikten med bidragkalkyler i bedriftsøkonomien er å studere om det lønner seg å øke eller redusere produksjonen av et objekt.²⁷

Ulempen ved bidragkalkyler er at de bare omfatter de variable kostnader slik at man ”mister” eventuelle faste direkte kostnader.

26 Utgangspunktet for ABC-kalkyler er Johnsen & Kaplan (1987) og Kaplan & Cooper (1998).

27 Dekningsbidraget per enhet er definert som differansen mellom pris, P, og enhetskostnad, AC (average cost). Ved spørsmål om lønnsomheten ved endringer i produksjonsvolum er dekningsbidraget, DB, definert som dekningsbidrag per enhet multiplisert med antall enheter, dvs $DB = (P - AC)X$. Formålet med bidragkalkulasjon er således å bergene enhetskostnaden, slik at dekningsbidraget ved en handling kan beregnes.

(C) **Differansekalkyler** (differential costing) betyr at man for en aktivitet beregner på hvilke kostnader som faller bort hvis denne aktivitet innstilles (opphører). Det betyr at den dreier seg om å beregne mer- eller mindrekostnader ved ulike handlingsalternativ. En slik beregning må nødvendigvis være fullt og helt basert på årsaksprinsippet.

Som nevnt foran er trolig det beste svaret på ”hva en aktivitet koster?”, det man sparer på å innstille aktiviteten.

2.3 Beslutningsproblemet

(1) Inntektene

For en kommune er det de gitte inntekter som setter grenser for de samlede utgifter. Inntektene om generelle inntekter som er skatteinntekter og rammetilskudd fra staten. Disse inntekter omtales av departementet som ”frie inntekter”. Her betegnes disse generelle inntekter med A. Det er selvfølgelig misvisende og dermed uheldig å bruke betegnelsen fri inntekter fordi det lett kan tolkes som disponible inntekter. Realiteten er at ikke bare hovedtyngden, men ofte nesten hele inntekten er bundet opp av faste utgiftsforpliktelser. Disse utgiftsforpliktelser gjelder vanlig tjenesteyting, som gjelder regulær drift i henhold til sedvane og ikke minst som en følge av oppgaver pålagt i henhold til lov og forskrift. Hertil kommer rente og avdriftsutgifter med mer.

Det paradiske i departementets begrep ”frie inntekter” er når en kommune har fått tildelt en inntekt som er så lav av ordinær virksomhet ikke kan opprettholdes. Det har man hatt en rekke eksempler på i de senere år, men ikke under det nåværende regjering.

Kommuner har også spesielle inntekter, hvorav noen innbetales av kommunens innbyggere i form av gebyr, egenandeler med mer, mens andre kommer i form av sektorbetingede statstilskudd (såkalte øremerkede tilskudd). Disse spesielle inntekter kommer til fradrag i bruttoutgiftene for den enkelte aktivitet og definerer dermed netto-

utgiftene for aktiviteten. I det følgende brukes boksaven B om netto-utgiftene (B for budsjett).

I Norge er det i prinsippet ikke fri beskatningsrett, slik inntekten for en kommune må kunne ansees som et gitt datum.

(2) Den knappe ressurs

For en kommune er det inntekten som representerer den knappe ressurs. Det implisitte mål for en kommunes virksomhet er å maksimere innbyggernes velferd ved anvendelse av denne knappe ressurs.

Kommuner har adgang til å ta opplån til bestemte formål, men det fører bare til en tidsforskyvning av utgifter eller en fordeling av utgiftene over flere år.

Ved vedtagelse av et kommunebudsjett må det derfor være de utgiftsmessige konsekvenser av de ulike disposisjoner som må tillegges vekt. Det er altså utgiftsvirkningene som er beslutningsrelevante.

Rasjonell, dvs fornuftig politikk, har som nødvendig forutsetning at beslutningsfatterne har oversikt over utgiftsvirkningene av sine beslutninger så langt råd er.

Fremtidige forhold vil selvfølgelig være ukjente. Det er altså et spørsmål om hvilke utgiftsvirkninger det må være rimelig å regne med..

Undervurdering av utgiftene ved beslutninger vil føre til regnskapsmessig **underskudd**. Når underskudd er av en viss størrelsesorden så vil det åpenbart vil kunne ha uheldige finansielle konsekvenser.

Overvurdering av utgiftene vil derimot føre til regnskapsmessig **overskudd**. Det er heller ikke bra fordi en kommune da har ubrukte ressurser, som kunne vært bruk til å øke velferdsnivået i befolkningen.

Bemerk at disse betraktninger ikke må blandes sammen med overskudd/underskudd på driftsbudsjettet. Overskudd på driftsbudsjettet kan brukes til sparing (fondsavsetninger) eller ekstraordinær nedbetaling av lån. Overskudd p driftsbudsjettet bør være planlagt, dvs vedtatt i budsjettet.

3 ANVENDELSE I KOMMUNAL FORVALTNING

3.1 Problemstillinger

(1) ”Hva gjør en kommune?”

Målet med dette kapittel er i første omgang å besvare spørsmålet ”Hva gjør en kommune?” Norske kommuner er grunnstenen i velferds-samfunnet og har mange og varierte oppgaver. Det er derfor ikke enkelt å lage en enkel oversikt beregnet på en vanlig publikummer. Det er heller ikke alltid like lett å lage greie oversikter med sikte på grundigere analyse.

I avsnitt 3.2 behandles derfor spørsmål/problemer knyttet til inn-delingen av de ulike virksomhetsformer i en kommune. I det følgende brukes Åmot kommune som eksempel for å gjøre fremstillingen konkret. Jeg bruker derfor de samme betegnelser som anvendes i denne kommune.

(2) ”Hva koster det?”

Spørsmålet om ”hva ting koster?” kan besvares på flere måter og ut fra flere perspektiver. Følgende bør bemerkes:

- (a) Det grunnleggende utgangspunkt bør være en differansekalkyle eller særkostnadsbetraktning, der spørsmålet er hva kommunen sparer/vinner på å nedlegge en virksomhet. Dette er behandlet foran.
- (b) Spørsmålet om hva ting koster kan gjelde kan være rettet mot flere "nivåer". Eksempelvis
 - i. "Hva koster helse og sosialvirksomheten?"
 - ii. "Hva koster eldreomsorgen?"
 - iii. "Hva koster sykehjemsdriften?"
 - iv. "Hva koster det å ha en senil dement på sykehjemmet?"
- (c) Tralala

3.2 Virksomhetsinndelingen i Åmot kommune

(1) Hovedoversikter

I tabell 3.1 er det gitt en oversikt over tjenesteområder i Åmot kommune. **Tjenesteområdene** er samlebetegnelser på hovedgrupper av oppgaver av samme karakter. Disse tjenesteområder er delt i **virksomhetsområder** og det er disse som er de underordnede beslutningsenheter med hvert sitt rammebudsjett eller underbudsjett.

I tabellens tredje kolonne har jeg spesifisert hvilke tjenester eller aktiviteter som det dreier seg om under hvert virksomhetsområde. Bemerk at denne kolonne derfor kan inneholde feil.

**Tabell 3.1 Oversikt over tjenesteområder og virksomhetsområder
Åmot 2006**

Tjeneste område	Virksomhetsområde (underbudsjettområder)	Aktivitet/tjeneste
Sentral ledelse	Rådmannen	Ledelse, koordinering og støttefunksjoner
Kultur, informasjon og service	Kultur, informasjon og service	Diverse kulturtiltak Generell service Arkiv
Oppvekst og opplæring	Skyssveien og Trollhaugen	Barnehavetjenester
	Deset oppvekstsenter	Barnehave og barneskole
	Osen oppvekstsenter	Barnehave og barneskole
	Rena skole	Barneskole
	Åmot ungdomsskole	Ungdomsskole
Helse og omsorg	Ressurssenter for helse og sosial	Legekontor Sosialkontor
	Institusjonstjenesten	Sykehjem
	Hjemmetjenesten	Hjemmetjenester
Tekniske tjenester	Plan, landbruk, næring	Arealutnyttelse, Landbruksforvaltning Næringsutvikling
	Kommunalteknisk drift	Vann og avløp Brann Samferdsel Renovasjon
	Kommunal eiendom	Industribygg/tomter Boligeiendommer Landbrukseiendommer

For å få en grunnleggende oversikt over virksomheten i Åmot kommune, så kan det være nyttig å presentere en sammenfatning basert på tjenesteområder, – kfr tabell 3.2 nedenfor. En slik sammenfatning bør omfatte både bevilgning/regnskap for et år og en tilhørende oversikt over antall årsverk. Det er flere grunner til at en oversikt over

årsverkene er viktig.

For det første, det er lettere for de fleste å forholde seg til årsverk, enn til million beløp.

Tabell 3.2 Tjenesteområder i Åmot

Tjenesteområder	Bevilgning		Årsverk	
	Kroner	Prosent	Antall	Prosent
Sentralledelse				
KIS				
Oppvekst opplæring				
Helse og omsorg				
Teknisk				
SUM		100		100

For det annet, produksjonen av tjenester eller aktiviteter i en kommune er arbeidsintensiv og det vil vanligvis være en viss proporsjonalitet mellom antall årsverk og omfanget av det arbeid som utføres. Antall årsverk vil derfor være en indikator for produksjonsvolumet.

For det tredje, lønninger og priser endres jevnlig. Det betyr at et bevilgningsbeløp eller et regnskapstall må korrigeres for prisstigning når man skal foreta sammenligninger over tid. Det slipper man når man ser på årsverk..

I Åmot har man (for tiden) 13 virksomhetsområder, som hver har hvert sitt underbudsjett. I tabell 3.3 er det illustrert hvorledes en slik oversikt vil arte seg.

Tabell 3.3 Virkesomhetsområder – underbudsjett Åmot

Virksomhetsområde (underbudsjettområder)	Bevilgning		Årsverk	
	Kroner	Prosent	Kroner	Prosent
Rådmannen				
Kultur, informasjon og service				
Skysseveien og Trollhaugen				
Deset oppvekstsenter				
Osen oppvekstsenter				
Rena skole				
Åmot ungdomsskole				
Ressursenter for helse og sosial				
Institusjonstjenesten				
Hjemmetjenesten				
Plan, landbruk, næring				
Kommunalteknisk drift				
Kommunal eiendom				
SUM				

(2) Utviklingen over tid

Utviklingen over tid bør trolig for oversiktligheits skyld presenteres separat for hvert enkelt virksomhetsområde, slik som illustrert i figur 3.4. Tabellen gjelder eksempelvis for en periode på fire år, der år T kan betraktes som et basisår.

Bevilgningsbeløp i løpende kroner, synes det liten mening å presentere, da de årlige endringer på grunn av økninger i priser og lønninger kan skjule reell tilbakegang. Bevilgningsbeløpene må derfor omregnes til faste kroner ved hjelp av en prisindeks, fx konsumprisindeksen. Hvis det ikke er mulig å omregne til faste kroner, så kan linjen eller raden for bevilgningsbeløpene trolig best droppes.

Den relative utvikling i bevilgningsbeløpene (i faste kroner) kan enklest illustreres ved en indeks, der bevilgningsbeløpet for hver år, multiplisert med 100, er dividert med bevilgningsbeløpet for basisåret. Indeksverdien for år T blir da 100. Hvis indeksverdien for år (T + 1) er 102, så har det skjedd en realvekst på to prosent.

Linjen for bemanningen i antall årsverk er godt egnet til å si noe om den reelle utviklingen på angjeldende virksomhetsområde. Også her kan fremstillingen suppleres med en indeks som angir den prosentvise utvikling.

Tabell 3.4 Oversikt for ett virksomhetsområde (ett underbudsjett)

		År T	År (T + 1)	År (T + 2)	År (T + 3)
Bevilgning	Faste kroner				
	Indeks	100			
Bemanning	Årsverk				
	Indeks	100			

(3) Tjenester innen virksomhetsområder

Noen virksomhetsområder kan sies å representere virksomhet der omfanget av virksomheten kan karakteriseres på en forholdsvis enkel måte. Det gjelder eksempelvis

- Barnehaver – antall plasser
- Grunnskolen – antall klasser/grupper eller antall elever
- Legekontoret – antall undersøkelser, antall pasienter
- Sosialkontoret – antall tjenestemottagere av forskjellig slag,
- Institusjonsbasert omsorg – antall sykehjemsplasser
- Hjemmehjelpsordninger – antall tjenestemottagere
- Bibliotek – antall utlån, antall brukere (låntagere)
- Kinoer – antall fremvisninger, antall besøkende,
- Kirkegårder – antall jordfestelser

For andre virksomhetsområder er en slik forholdsvis enkel karakteristikk av virksomheten vanskelig. Det gjelder eksempelvis

Rådmannskontoret
Kulturkontoret
Teknisk etat

Jeg forfølger ikke dette nærmere her.

3.3 Lokaldemokrati som egen tjeneste

Det arbeid som utføres av direkte og indirekte folkevalgte i en kommune kan betraktes på to hovedmåter²⁸:

- (a) Det tradisjonelle syn at kommunestyret bare er en del av den sentrale ledelse av en kommune.
- (b) Et alternativt syn der et kommunestyre produserer ”selvstyre” for innbyggerne i sin kommune.

Denne distinksjon har avgjørende betydning for hva slags overordnet kommunalpolitikk som skal eller kan føres i samfunnet. Ut fra det tradisjonelle syn har ikke et kommunestyre noen egenverdi. Dermed kan staten, dvs Stortinget, nedlegge og opprette kommuner etter eget forgodtbefinnende. Noen ønsker at det skal være slik og ønsker ikke å følge opp en Europa-konvensjon, som Norge har sluttet seg til, som sier at kommuners integritet skal grunnlovsfestes.

Ut fra det tradisjonelle syn er også delegasjon til rådmann og virksomhetsansvarlige mindre problematisk. Det viktigste blir at statlige lover og forordninger følges.

Det alternative syn innebærer at et kommunestyre produserer lokalt folkestyre. Arbeidsområdet for det lokale folkestyret er alle spørsmål som befolkningen i et avgrenset landområde ønsker skal avgjøres i fellesskap eller på kollektivt grunnlag.

Mange saker en avgrenset befolkning står overfor vil det være enighet om både når det gjelder hva som er kollektive problemer og hvor-

²⁸ De direkte folkevalgte er kommunestyret. Tradisjonelt er ordfører, medlemmer av formannskapet og medlemmer av hovedutvalg og lignende valgt av kommunestyret, dvs indirekte valg. Også Stortingets presidentskap og regjeringen er indirekte valgt. I de senere ord er det innført mulighet for direkte valg av ordfører.

ledes disse skal løses rent praktisk. Det er derfor partipolitikk med et ideologisk innslag fortrinnsvis gir seg retoriske utslag i lokalpolitikken.

I andre, men færre saker, vil innbyggerne i en kommune kunne ha motstridende interesser, som vanligvis ikke er av partipolitisk art. Kommunestyrets oppgave er da egentlig via forhandlinger å komme frem til kompromisser.

Et kommunestyres selvråderett er kraftig begrenset ved statlige lover og forskrifter. En del av disse begrensninger følger av at kommuner er ”grunnstener” i velferdssamfunnet. Andre begrensninger kan skyldes byråkratisk reguleringsiver og systematisk arbeid fra interessegrupper. Det kan derfor til tider virke som om et kommunestyre nærmest er en slag demokratisk staffasje uten egenverdi.

Her legges det an det syn at et kommunestyre har egenverdi da det produserer lokaldemokrati, dvs en kompromissbasert enighet om hvorledes lokale oppgaver skal løses.

Et slikt syn er grunnleggende betydning for beregning av hva de ulike kommunale aktiviteter koster. Det betyr at aktiviteten i et kommunestyre i seg selv kan betraktes som en kostnadsbærer eller som en tjeneste. Dermed blir de indirekte kostnader som skal fordeles på de øvrige kommunale aktiviteter redusert.

Hertil kommer at det kan være nyttig å ha egne kostnadstall for hva det lokale folkestyre koster.

Kostnadene ved et kommunestyre kan vurderes på flere måter. For det første har man de utgifter/kostnader som gir seg utslag i lønn til de folkevalgte som avlønnes i heltids- eller deltidstilling, eventuell møtegodtgjørelse til direkte og indirekte folkevalgte, samt reisegodtgjørelse osv. Dette er størrelser som er tallfestet i et kommuneregnskap.

”De personlige kostnader” for folkevalgte dreier seg særlig om tidsforbruk til saks- og møteforberedelser. Det dreier seg om tilegnelse av innholdet i saksdokumenter, telefonsamtaler, deltagelse i formelle og uformelle møter, tidsforbruk til reiser til og fra møter med mer.

I prinsippet skulle det være mulig å registrere antall timer brukt til politisk arbeid for den enkelte folkevalgte. For folkevalgte i avlønnete verv må man registrere tidsforbruk utover normal arbeidstid.

Anta at man således har registrert all tidsbruk for direkte og indirekte folkevalgte, som ikke er kompensert fra kommunens side. Dette tidsforbruk må omregnes i kroner. Det kan enklest skje ved å bruke opplegget for vurdering av tids-gevinster i samferdselsanalyser. Utgangspunktet er da at reiser i arbeidstiden vurderes til gjennomsnittslønnen for en industriarbeider. Reiser til og fra arbeidsplassen, såkalte arbeidsreiser, vurderes til X prosent av gjennomsnittslønnen, men reiser i vanlig fritid vurderes til Y prosent av gjennomsnittslønnen. Jeg vil anta at tidsforbruket bør vurderes på samme måte som arbeidsreiser.

Anta at de personlige kostnader for de direkte og indirekte folkevalgte er anslått etter den fremgangsmåte som er nevnt ovenfor. Bemerk at dette dreier seg om kalkulatoriske kostnader, som ikke motsvares av utgifter på en kommunes budsjett. Da kan man legge an to betraktningmåter.

- (i) Summen av kommunale og personlige kostnader kan sies å utgjøre et anslag for en del av de samfunnsøkonomiske kostnader ved folkevalgt styring av en kommune.
- (ii) De personlige kostnader for de folkevalgte kan betraktes som et minimumsanslag for den verdi de folkevalgte tillegger det lokale folkestyre.

De samfunnsøkonomiske kostnader ved lokalt folkestyre, kfr (i) ovenfor, synes irrelevant for vurdering av kostnadene ved kommunal produksjon. Legger man an dette synspunkt må man også trekke inn hva det koster at velgerne deltar i valg. I prinsippet kan slike kostnader anslås ved å se på valgdeltagelsen, reiseavstand til valglokalene, samlet tidsforbruk osv. Dermed har også velgerne personlige kostnader ved valgdeltagelsen. Dette dreier seg om kalkulatoriske kostnader, som ikke bør trekkes inn ved i budsjettarbeidet. Man kan derfor hevde at kalkulasjon av slike personlige kostnader er irrelevant ved vurderingen av kostnadene ved kommunal produksjon.

Legger man an synspunkt (ii) så gir de personlige kostnader både for folkevalgte og velgere et uttrykk for betalingsvilligheten for opprettholdelse av det lokale selvstyre. Dette uttrykket angir en nedre grense for den økonomiske verdi innbyggerne i en kommune tillegger sitt lokale folkestyre. Denne angrepsmåte kan videreutvikles i forbindelse med nytte-kostnadsanalyser av kommunalpolitiske forhold fx spørsmålet om kommunesammenslutninger. Dette tema forfølges ikke nærmere i denne sammenheng.

Konklusjonen er at det kan være god grunn til å betrakte de folkevalgtes virksomhet som kanskje den aller viktigste tjeneste eller aktivitet i en kommune i et demokratisk samfunn.

Dermed er det klart at utgifter/kostnader knyttet til de folkevalgtes aktiviteter ikke er noen indirekte kostnad som skal fordeles eller tilordnes andre kommunale aktiviteter.

3.4 Indirekte kostnader

Indirekte kostnader omfatter

- (i) Visse kostnader (vanligvis av mindre relativ betydning) kan i prinsippet tilordnes aktiviteter/tjenester ut fra årsaksprinsippet, men registreringskostnadene er for store til at det gjøres. Disse kostnader regnes da i praksis som indirekte.
- (ii) Kostnader som ikke kan registreres på tjenester/aktiviteter ut fra årsaksprinsippet.

Eksempel lønningskontorets arbeid med lønnsberegninger og utbetalinger til grunnskolens personale kan i prinsippet registreres og kan dermed årsakstildes som direkte utgift for grunnskoleproduksjon. Dette forutsetter at angjeldende timeverk (årsverk) på lønningskontoret kan avvikles hvis grunnskolevirksomheten avvikles. En slik registrering innebærer at personalet ved lønningskontoret må føre timelister der arbeidstiden fordeles på de ulike ”kjerneaktiviteter”. Førings av timelister er i seg selv forholdsvis kostnadskrevenne samtidig som det ikke er sikkert at føringen blir særlig nøyaktig. Man vil da vanligvis betrakte arbeidet ved lønningskontoret som indirekte.

Kostnadene til sentrale ledelsespersoner, som rådmann, økonomisjef osv, kan vanskelig fordeles på kjerneaktiviteter ved å føre timelister. Mye av arbeidet består i å avveie bevilgninger og tiltak som samtidig gjelder flere kjerneaktiviteter. Hertil kommer at i ett år vil en kjerneaktivitet kunne kreve mye oppmerksomhet, mens den i andre år krever liten oppmerksomhet. Dette dreier seg således om ”ekte” indirekte kostnader.

I veileder for Kostra-rapportering for 2007, avsnitt 7, side 65, er det gitt en oversikt over de indirekte kostnader man regner med. Man regner med følgende hovedgrupper:

- (1) Lønnsutgifter (personalutgiftene)
- (2) Utgifter som angår flere funksjoner

(1) Personalutgiftene

Personalutgiftene gjelder utgifter som ikke regnes som direkte. Hvis jeg har forstått dette riktig skal årsverkene fordeles på kjerneaktiviteter. Årsverk som har arbeid for flere funksjoner skal fordeles på funksjoner ut fra følgende regel (20-prosent-regelen). Hvis arbeidet med en funksjon tar 20 prosent eller mer av et årsverk, så skal funksjonen tilordnes angjeldende prosentandel (det gjelder årsverk med minst 3 måneders varighet). Personalutgiftene til en person som arbeider 20 prosent på fem forskjellige funksjoner, skal således deles på de fem funksjoner. Hvis vedkommende arbeider mindre enn 20 prosent på seks eller flere funksjoner, så behøver ikke utgiftene fordeles. Dette vil gjelde rådmann, økonomisjef med flere.

Det betyr at det vil kunne oppstå systematiske forskjeller mellom store og små kommuner. I en liten kommune blir personer i den sentrale ledelse gjerne arbeide mindre enn 20 prosent med mange oppgaver, men en stor kommune vil ha en større bemanning og dermed større spesialisering slik at stillingsandelen for overstiger 20 prosent. Dette betyr at en større kommune kan ha personer i den sentrale ledelse, som i større grad kan belastes andre funksjoner enn den sentrale ledelsesfunksjon (Kostra-funksjon 120). Dermed kan man skape det inntrykk at sentraladministrasjonen i en liten kommune er mer kostbar enn i en større kommune.

(2) Andre fellesutgifter

Andre fellesutgifter gjelder

- (a) Flerbrukslokaler
- (b) Basisutgifter (eller diverse fellesutgifter).

(a) Utgifter til flerbrukslokaler gjelder

- Løpende driftsutgifter: oppvarming, renhold, vakthold
- Periodiske driftsutgifter: inventar, utstyr, vedlikehold
- Kapitalutgifter (avskrivninger), evt husleie

Disse utgifter anbefales det i veiledning å fordele etter (a) kvadratmeter, (b) tidsbruk, (c) besøkende. Det er overraskende at det ikke nevnes fordeling etter antall ansatte eller årsverk.

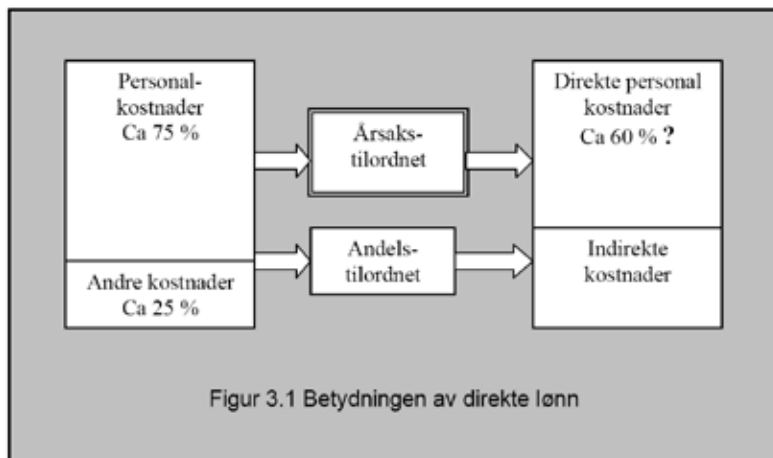
(b) Diverse fellesutgifter, som jeg av nærliggende grunner kaller basisutgifter da man vanskelig kan klare seg uten slike utgifter, omfatter

- Husleie, forsikringer, energi
- Porto, telefon
- Drifts- og vedlikeholdsavtaler for kontorutstyr/software
- Opplæring
- Vedlikehold

For disse utgiftskategorier nevner ikke veiledningen spesielle fordelingsnøkler. Åpenbare fordelingskriterier kan være antall kvadratmeter og/eller stillinger/årsverk.

Den relative betydning av de indirekte kostnader i en kommune vil vanligvis være forholdsvis beskjeden. Hovedårsaken er at kommunal tjenesteproduksjon er arbeidsintensiv. Det betyr at hovedtyngden av kostnadene gjelder lønnsutgifter og at den største andel av disse utgifter er direkte utgifter. Utgifter til førskolelærer, grunnskolelærere, leger, omsorgspersonale legger rimeligvis beslag på en betydelig del av budsjettet/regnskapet.

Dette er søkt illustrert i figur 3.1. I figuren er det regnet med at ca 75 prosent av utgiftene er personalkostnader. Hovedtyngden av disse personalkostnader er direkte. Jeg har i figuren antatt at det betyr at ca 60 prosent av de samlede utgifter er direkte.

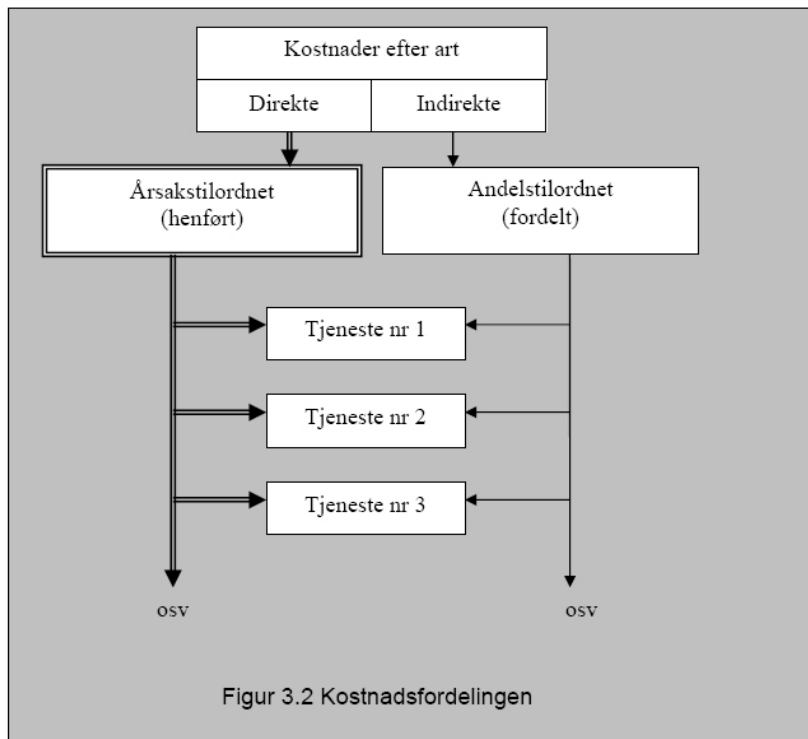


Bemerk terminologien jeg bruker og som adskiller seg fra det som kan betraktes som etablert bedriftsøkonomisk terminologi på området. Jeg velger å si at visse kostnader etter art kan **årsakstilordnes** på aktiviteter/tjenester, mens man i bedriftsøkonomien sier at de er ”**henført**” på aktiviteter.²⁹ Jeg sier at indirekte kostnader er **andels-tilordnet** aktivitetene, mens man i bedriftsøkonomien sier de er ”**fordelt**”.³⁰

I figur 3.2 er det gitt en oversikt over opplegget for kostnadsfordeling. I oversikten er det bare inkludert tre tjenester eller kjerneaktiviteter men antydnet at det kan være mange.

29 Henføre eventuelt henførelse har to betydninger på norsk. Den ene er å henrive eller begeistre (Han stirret henført på henne). Den annen betydning er innordne eller anbringe osv, men det ligger ikke dette at det dreier seg om noen objektiv eller årsaksforklart klassifisering. Det er således ingen prinsipiell forskjell på en henføring og en fordeling. Tilordne betyr klassifisering etter begrepsmessige kjennetegn og er etter mitt syn sterkere enn ord som tildeling og fordeling, som i større grad indikerer bruk av skjønn, - kfr tildeling av skjønnsmidler til kommuner og skattepolitikken brukt som fordelingspolitisk virkemiddel. Tilordne er en betegnelse som brukes mer sjelden, men eksempelvis i matematikken når man skal forklare en funksjonssammenheng mellom x og y.

30 Jeg bruker andelstilordnet da indirekte kostnader gjerne fordeles på en aktivitet etter aktivitetens andel av årsverk, kvadratmeter og lignende.



TILLEGG

Oppgaveinndelingen i Åmot og Kostra-funksjoner

Bemerk følgende:

- (i) Jeg har ført opp folkevalgte som egen oppgave ut fra det syn at folkevalgte produserer lokaldemokrati, – kfr argumentasjonen foran. Kostra-funksjon 100 inneholder av en eller annen grunn også revisjon. Det er mitt syn at revisjon er viktig, mens annerledes av natur, hvilket tilsier en egen Kostra-funksjon fx 110.
- (ii) Min fordeling av Kostra-funksjoner kan være feil i forhold til hvorledes Kostra-funksjonene faktisk er fordelt i Åmot kommune.

Hoved-oppgaver	Oppgaver	Kostra-funksjoner
Sentralledelse	Folkevalgte, revisjon	100,
	Administrasjon	120, 130,, 180
	Annet	170, 171
	Næringsutvikling	320, 325
Undervisning	Førskoler	201, 211, 221
	Grunnskoler	202, 222
	Annet	213, 214, 215, 231
Helse	Forebyggelse	232,233, 234
	Legetjenesten	241
Sosial	Råd, veiledning etc	242, 243, 273, 275, 281, 283, 285
	Barnevern	244, 251, 252
	Omsorg	253,254, 261, 265,
Kultur/kirker	Naturforv/friluftsliv	357, 389
	Trad kulturtiltak	365, 370, 373, 375, 377, 383, 385
	Kirker mm	390, 392, 393
Teknisk	Generell	301, 302, 303, 315, 335
	Samferdsel	330, 333, 334,
	Brann	338,339
	Vann og avløp	340, 345, 350, 353, 354
	Renovasjon	355, 357

LITTERATURHENVISNINGER

- Bjørnenak, T. (1994). *Aktivitetsbasert kalkulasjon: Teknikk, retorikk, innovasjon og diffusjon*. Bergen: Fagbokforl. (ISBN 82-7674-031-6).
- Deakin, E.B. & Maher, M.W. (1987). *Cost Accounting*. Homewood: Irwin (ISBN 0-256-03572-5).
- Gerdin, J. (1995). *ABC-kalkylering*. Lund: Studentlitteratur. (ISBN 91-44-48871-8).
- Hoff, K.G. & Bjørnenak, T. (2005). *Driftsregnskap og budsjettering*. Oslo: Universitetsforl. (ISBN 978-82-15-00779-3).
- Horngren, C.T., Foster, G. & Datar, S.M. (1994). *Driftsregnskap*. Oslo/London: Ad notam Gyldendal/Prentice Hall. (ISBN 82-417-0403-8). [Norsk oversettelse av de mest brukte amerikanske lærebøker på feltet *Cost accounting: a managerial emphasis*. (ISBN 0-13-181066-9).]
- Johnson, H. T. & Kaplan, R.S. (1991). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press. (ISBN 0-87584-254-2).
- Kaplan, R.S. & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press. (ISBN 0-87584-788-9).
- Lynggaard, P. (1993). *Driftsøkonomi*. København: Handelshøjskolens forl. (ISBN 87-16-13212-2).
- Naug, T. & Sti, A.D. (1998). *Innføring i bedriftsøkonomi og økonomistyring*. Oslo: Universitetsforl. (ISBN 82-00-12700-1).
- Sending, A. (2003). *Driftsregnskap og budsjettering*. Bergen: Fagbokforl. (ISBN 82-7674-368-4).
- Skare, L. H., Jensen, O.H. & Boye, K. (1973). *Kostnadsregnskap og bokføring i industrien*. Oslo: Cappelen. (ISBN 82-02-00130-7).

