

FORMEN
FOR
KØBSTADKOMMUNERNE OVER
SLAG OG REGNSKABER

BETÆNKNING

AFGIVET AF DET AF INDENRIGSMINISTERIET UNDER 30.
DECEMBER 1948 NEDSATTE UDVALG TIL OVERVEJELSE AF
SPØRGSMÅLET OM EN ÆNDRET AFFATTELSE AF DET VED
INDENRIGSMINISTERIETS CIRKULÆRE AF 16. DECEMBER
1929 GODKENDTE SKEMA TIL BRUG VED AFFATTELSEN AF
KØBSTADKOMMUNERNE BUDGETTER OG REGNSKABER

BETÆNKNING NR. 108

1954

33.79 / 99 ex. 2

INDHOLD

	Side
<i>Grundlaget for udvalgets overvejelser</i>	7
<i>Bemærkninger om budgetters og regnskabers funktion</i>	9
<i>Tilsynet — Lånekontrol eller investeringskontrol</i>	11
Det gældende system. Lånekontrol	11
Frie midler	11
Bundne midler	12
Lånekontrollens nærmere gennemførelse	12
Udskillelse af visse midler	14
Investeringskontrol	16
Ordningens hovedtræk	16
Kapitalbudget og kapitalregnskab	16
Afskrivningernes funktion	19
Afsluttende bemærkninger	26
<i>Bemærkninger om visse fondsmidler</i>	28
Kapitalfonden	28
Driftskapitalen	33
Pensionsfonds	34
<i>Bemærkninger om regnskabsformen iøvrigt</i>	36
<i>Særudtalelse af Axel Nielsen, Frode Rasmussen og Erik Tjørnehøj</i>	39

BILAG

<i>Bilag 1. Udkast til vejledning ved benyttelsen af overslags- og regnskabsskema for købstadkommuner</i>	43
<i>Bilag 2. Betænkning afgivet af det af Kæmner foreningen i Danmark ved årsmødet den 8. september 1944 nedsatte udvalg til overvejelse af forslag vedrørende ændret grundlag for affattelsen af købstadkommunernes budgetter og regnskaber</i>	50

Den 30. december 1948 nedsatte indenrigsministeriet et udvalg — i det følgende benævnt indenrigsministeriets regnskabsudvalg — til overvejelse af spørgsmålet om en ændret affattelse af det ved indenrigsministeriets cirkulære af 16. december 1929 godkendte skema til brug ved affattelsen af købstadkommunernes budgetter og regnskaber.

Udvalget har haft følgende sammensætning:

Kontorchef i indenrigsministeriet *M. J. Clausen*, formand. Efter dennes udnævnelse til amtmand i 1949 indtrådte kontorchef i indenrigsministeriet *E. M. Edelberg* som formand.

Indenrigsministeriets konsulent ved behandlingen af sager om kommunernes økonomiske forhold, revisor i forsikringsrådet *Kaj Larsen*.

Borgmester *Woldhardt Madsen*, Skive.

Fuldmægtig i indenrigsministeriet *Fl. Martensen-Larsen*. Efter at denne i 1952 efter begæring var fritaget for hvervet, indtrådte i stedet fuldmægtig i indenrigsministeriet, fru *G. Refslund Thomsen*.

Kommunaldirektør *Axel Nielsen*, Randers.

Redaktør *Vilhelm Nielsen*, Ringkøbing.

Afdelingschef — nu kommunaldirektør — *Frode Rasmussen*, Lyngby.

Kontorchef i Det statistiske Departement *Henry Stjernqvist*.

Økonomidirektør *E. Tjørnehøj*, Aarhus.

Borgmester *I. V. Werner*, Odense. Denne fratrådte efter eget ønske i 1950 og blev af-

løst af direktør i Den danske Købstadforening *K. Kock Nielsen*, der oprindeligt havde deltaget som teknisk rådgiver for købstadforeningens repræsentanter i udvalget.

Amtmand *M. J. Clausen* og amtsrådssekretær *E. Waagechristensen* blev i 1950 udpeget til som repræsentanter for henholdsvis amtmændene og amtsrådsforeningen i Danmark at overvære udvalgets forhandlinger.

Kontorchef i Den danske Købstadforening *K. Svanholm Nielsen* har deltaget i en række af udvalgets møder; i enkelte af møderne har også kæmner, cand. oecon. *K. O. Barsøe Sørensen*, Skive, deltaget.

Sekretær — nu fuldmægtig — i indenrigsministeriet *H. Mayntzhusen* har fungeret som udvalgets sekretær.

Idet der med hensyn til udvalgets overvejelser henvises til nedenstående betænkning, bemærkes, at udvalget har udarbejdet et udkast til et nyt skema for købstadkommunernes regnskaber, hvilket skema tillige vil kunne anvendes ved affattelsen af købstadkommunernes driftsoverslag m. v. Udvalget har endvidere udarbejdet udkast til vejledning ved benyttelsen af det nye skema; den findes aftrykt som bilag 1.

Udvalget indstiller, at skemaet foreskrives til benyttelse af kommunerne med virkning fra og med regnskabsåret 1955—56, ligesom man indstiller vejledningen til ministeriets godkendelse.

København, den 7. september 1954.

Edelberg.
Formand.

Kaj Larsen.

Woldhardt Madsen.

Axel Nielsen.

Kock Nielsen.

Vilh. Nielsen.

Frode Rasmussen.

G. Refslund Thomsen.

Henry Stjernqvist.

Tjørnehøj.

Mayntzhusen.
Skr.

Grundlaget for udvalgets overvejelser.

Ifølge bestemmelsen i § 21 i lov nr. 87 af 25. marts 1933 om købstadkommunernes styrelse, jfr. lovbekendtgørelse nr. 328 af 6. juli 1950, skal det årlige overslag over købstadkommunernes indtægter og udgifter affattes efter et af indenrigsministeren foreskrevet skema, og ifølge samme lovs § 29 skal kommunernes årlige regnskaber affattes i størst mulig overensstemmelse med det for overslaget foreskrevne skema.

Ved indenrigsministeriets cirkulære af 16. december 1929, der er udstedt med hjemmel i de tilsvarende bestemmelser i §§ 19 og 33 i købstadkommunalloven af 26. maj 1868, godkendtes et skema omfattende følgende 3 afdelinger:

- 1) driftsregnskab med tilhørende specifikationer,
- 2) status med tilhørende specifikationer,
- 3) oversigt over kommunens regnskabsmæssige kassebeholdning.

Forud herfor anvendtes det i henhold til indenrigsministeriets cirkulære af 25. september 1905 godkendte skema, der foreskrev et almindeligt kasseregnskab uden sondring mellem bevægelserne på det løbende regnskab og kapitalregnskabet. Denne regnskabsform følte imidlertid efterhånden utilfredsstillende, ikke mindst på baggrund af kommunernes stadigt voksende økonomiske virksomhed, der krævede en mere udviklet regnskabsform. Det ved 1929-cirkulæret godkendte skema, der var resultatet af forhandlinger mellem indenrigsministeriet og Den danske Købstadforening, gennemførte som foran nævnt en adskillelse mellem de indtægter og udgifter, der alene angår de enkelte regnskabsårs drift, og de beløb, der angår kommunens almindelige status. Den til regnskabet knyttede oversigt over den regnskabsmæssige kassebeholdning var i det væsentlige et sammandrag af det hidtil anvendte regnskabs-skema.

Det i 1929 godkendte skema er fra tid til anden blevet ændret på forskellige punkter, når ny lovgivning m. v. har gjort det påkrævet, men med bevarelse af hovedprincipperne.

I kredse, hvor der arbejdedes med de kommunale regnskaber, forstærkedes imidlertid lidt efter lidt følelsen af, at der var brug for en mere tilbunds gående modernisering af regnskaberne, og Kæmnerforeningen i Danmark nedsatte i 1944 et udvalg til overvejelse af spørgsmålet. Dette udvalgs betænkning, der foruden et udkast til nye regnskabsskemaer indeholdt en redegørelse med motivering af udkastet, blev afgivet i 1947. Den blev tiltrådt af kæmnerforeningen og derefter fremsendt til indenrigsministeriet gennem Den danske **Købstadforening. Betænkningen** — bortset fra regnskabsskemaerne — findes aftrykt som bilag 2 til nærværende betænkning.

Den af kæmnerforeningens udvalg foreslåede ordning ville — som det nærmere vil fremgå af det følgende — ikke kunne gennemføres uden ændring af købstadkommunalloven. Uanset at en stillingtagen til spørgsmålet om ændring af kommunallovgivningen, herunder tilsynsbestemmelserne, såvel efter kommissoriets ordlyd som efter udvalgets sammensætning måtte siges at ligge på grænsen af nærværende udvalgs kompetence, har udvalget derfor måttet optage til overvejelse ikke blot spørgsmålet om opstilling af en enklere og klarere regnskabsform end den hidtil benyttede, men også i nogen måde spørgsmålet om mulighederne for en tilpasning af fremgangsmåden ved førelsen af indenrigsministeriets tilsyn med kommunerne, idet regnskabsformen på vigtige punkter påvirkes af, hvilke veje man i så henseende betræder.

Udvalget har imidlertid fundet alene at burde beskæftige sig med tilsynsbestemmelserne, for så vidt de har indflydelse på regnskabsformen, og har derfor ikke ment at burde foretage videre med hensyn til et fra

forvaltningskommissionens kommuneudvalg modtaget referat af nogle i udvalget førte forhandlingeir vedrørende købstadkommunalloivens og landkommunallovens bestemmelser bl. a. om indhentning af tilladelse fra tilsynsmyndigheden til køb og salg af fast ejendom.

Også det betydningsfulde spørgsmål om reglerne for revision af kommunernes regnskaber, et spørgsmål, hvorom forvaltningskommissionen i sin 7. betænkning, side 51, udtaler, at det bør optages til overvejelse med henblik på gennemførelsen af en ordning, der afhjælper de bestående mangler og i størst mulig udstrækning fastsætter ensartede regler for revisionens stilling og gennemførelse inden for alle områder af den offentlige forvaltning, har udvalget ment at måtte lade ligge.

Som genstand for overvejelserne er først og fremmest inddraget de erfaringer, der er gjort med den hidtidige regnskabsform for købstadkommuner. Den af De samvirkende Sognerådsforeninger i 1953 udarbejdede nye regnskabsform for sognekommuner er ligeledes taget med i betragtning. Herudover har man undersøgt dels de regnskabsformer, der benyttes i større kommuner i andre lande, specielt de nordiske, og endelig har man haft spørgsmålet om forholdet til de i erhvervslivet benyttede regnskabsformer for øje. Med hensyn til udformningen af enkelte konti er der draget nytte af tidligere foretagne specielle undersøgelser; under udarbejdelsen af planen for konto 15 er således det af sygehusforeningen i 1948 udarbejdede skema for sygehusregnskaber benyttet.

Bemærkninger om budgetters og regnskabers funktion.

Det er kendt, at det inden for erhvervslivet ikke er ualmindeligt, at der i den enkelte virksomhed arbejdes med *specialregnskaber*, der til deres særlige formål opererer med andre talstørrelser end dem, der finder udtryk i virksomhedens hovedregnskab, f. eks. anvendes i fabriksvirksomheder kalkulationsregnskaber, hvori indgår forrentning og afskrivning af maskiner og inventar, der i finansregnskabet (hovedregnskabet) ofte forlængst ordinært eller ekstraordinært er afskrevet. I fabriks- og handelsregnskabers særlige værekalkulationer benyttes som hovedregel heller ikke de særlige tilladte skattemæssige afskrivninger, som anvendes ved varelagrenes optagelse i virksomhedernes officielle regnskaber.

Det står kommunerne frit for på lignende måde internt at betjene sig af forskellige opstillinger, udformet hver til sit specielle formål, men hovedregnskabet skal — ligesom budgettet — ifølge kommunallovgivningen være udarbejdet i en af indenrigsministeriet godkendt form og dermed efter en autoriseret kontoplan.

Udgangspunktet for overvejelserne med hensyn til, efter hvilke principper *den autoriserede overslags- og regnskabsform* bør udarbejdes, må da være dels betragtninger med hensyn til, til hvilke formål det officielle, trykte og mangfoldiggjorte overslag og regnskab fortrinsvis skal anvendes, dels ønskeligheden af at tilstræbe, at kontoplanen tilrettelægges således, at udarbejdelsen af de eventuelt fornødne hjælperegnskaber lettes.

En kommunes *budget* har dels en bevillingsmæssig og dels en finansiel funktion.

Det årlige driftsbudget kan betragtes som en fortegnelse over de bevillinger, byrådet har vedtaget for det kommende regnskabsår. Byrådet kan dog i årets løb vedtage tillægsbevillinger til driftsbudgettet.

Hvad angår kapitalbevillinger, er fremgangsmåden i købstadkommunerne den, at

disse ikke på samme måde som driftsbevillingerne vedtages af byrådet under eet før regnskabsårets begyndelse, men enkeltvis i årets løb, efterhånden som projekterne er udarbejdet, og arbejderne skal påbegyndes.

Foruden den bevillingsmæssige funktion opfylder driftsbudgettet en finansiel funktion. I købstadkommunerne skal det årlige driftsbudget bringes til at balancere, d. v. s. at kommunalbestyrelsen må fremskaffe indtægter, som er store nok til at dække de budgetterede udgifter. På denne måde bliver driftsbudgettet grundlaget for fastsættelsen af skatteudskrivningen for det kommende år, idet købstadkommunerne er pligtige i det omfang, erhvervsindtægter og afgifter m. v. ikke dækker de budgetterede udgifter, at fastsætte skatteudskrivningen således, at der bliver balance på driftsregnskabet.

Kommunernes årlige *regnskab* skal affattes i størst mulig overensstemmelse med det for budgettet foreskrevne skema. Regnskabet bliver på denne måde en oversigt over, i hvilket omfang de af byrådet givne bevillinger er blevet overholdt. Det fungerer med andre ord som en kontrol med hensyn til, hvorledes de faktiske indtægter og udgifter forholder sig til de kalkulerede. Foruden at opfylde dette formål tjener kommuneregnskabet en række andre, hver for sig betydningsfulde formål: Det tjener til oplysning for kommunens beboere om, hvorledes de af dem valgte tillidsmænd røgter det dem betroede hverv. Foruden at det endvidere danner hovedgrundlaget for indenrigsministeriets tilsyn med kommunerne og tjener som vejledning for långivere og andre, der træder i økonomisk eller anden forretningsmæssig forbindelse med kommunerne, er det af praktiske hensyn ønskeligt, at det affattes således, at kontoplanen i videst muligt omfang kan følges i de indberetninger, der danner grundlag for beregning af tilskud og refusioner, og i de skemaer, der benyttes

af Det statistiske Departement ved udarbejdelsen af kommunestatistikken, eventuelt at regnskabet umiddelbart kan benyttes, således at særlige indberetningsskemaer til disse formål kan spares.

Men først og fremmest er regnskabet — bl. a. i forbindelse med budgetlægningen — et redskab for den kommunale administration selv. Denne har ganske vist rådighed over bøger og kontokort og kan heraf udlede alle oplysninger, men det overblik, der opnås gennem det mangfoldiggjorte regnskab, er af afgørende betydning for kommunalbestyrelses-

medlemmer og tjenestemænd, ikke mindst for dem, der har den centrale ledelse og det økonomiske hovedansvar.

Det forekommer derfor udvalget rettest, at man ved fastlæggelsen af regnskabsformen uden at tabe de øvrige forannævnte hensyn af syne, i første række lægger vægt på, at regnskabet bliver et hensigtsmæssigt redskab for selve kommunens styrelse, hvorved tænkes såvel på den politiske som den administrative ledelse, under dens arbejde for at fremme en sund og betrygget økonomi for kommunen.

Tilsynet — Lånekontrol eller investeringskontrol.

Af væsentlig betydning ved regnskabsformens tilrettelæggelse er det som nævnt, under hvilke former indenrigsministeriets tilsyn med kommunerne skal udøves, og såvel kæmnerforeningens udvalg som nærværende udvalg har indgående beskæftiget sig med spørgsmålet om betimeligheden af reformer i så henseende, herunder spørgsmålet, om det måtte anses ønskeligt at søge udvirket en ændring

i købstadkommunallovens bestemmelser på dette felt.

Et spørgsmål, der særlig har stået i forgrunden, har været, hvorvidt der kunne og burde banes vej for en friere økonomisk forvaltning i kommunerne, derved at man forlod den hidtil praktiserede »lånekontrol« fra indenrigsministeriets side til fordel for en »investeringskontrol«.

Det gældende system. Lånekontrol.

Frie midler.

Driftsmidler.

Medens sognekommunernes budgetter skal godkendes af amtsrådet, og dette således har en almindelig adgang til at skride ind over for sognekommunernes økonomiske dispositioner, gælder det samme ikke i forholdet mellem købstadkommunerne og indenrigsministeriet. Ifølge bestemmelserne i § 22 i lov nr. 79 af 20. april 1908 kræves der ganske vist ministeriel godkendelse til forhøjelse af skatteudskrivningen ud over nærmere fastsatte grænser, og denne bestemmelse har ikke mindst under de senere års stigende prisniveau været bragt flittigt til anvendelse, men samtykke har så vidt vides aldrig været nægtet, og regelen har nu om dage liden eller ingen reel praktisk betydning. I realiteten står byrådene frit med hensyn til bevilling af udgifter, herunder anlægsudgifter, som kan afholdes af årets driftsindtægter; de har fri budgetret. De må dog herved holde sig inden for de grænser, der i lovgivningen, herunder specielt kommunallovgivningen, er fastsat for kommunernes virksomhedsområde, eller som følger af, hvad der betegnes som kommunallovgivningens forudsætninger, idet disse anses bestemmende for, hvilke opgaver kommunerne er berettiget til at tage op. Afgørende bliver herved den til enhver tid gældende opfat-

telse af spørgsmålet, til syvende og sidst vel den opfattelse, der måtte forventes at blive lovgivningsmagtens, hvis spørgsmålet blev forelagt denne.

Anlægs- og fornyelses fonds.

Ifølge købstadkommunallovens § 22 gælder denne frie bestemmelsesret for kommunerne også med hensyn til forbrug af de kommunale værkers (gas-, vand- og elværkers) anlægs- og fornyelsesfonds samt til forbrug af anlægs- og fornyelsesfonds for gader, veje og kloaker, når fonden anvendes efter dens bestemmelse.

Opsamlet driftsoverskud, dispositionsfonds, skattereguleringsfonds m. v.

Endvidere er det i praksis antaget, at også beløb, der henstår på kontoen for opsamlet driftsoverskud fra tidligere år, kan forbruges frit. På dette grundlag er, navnlig i besættelsesårene og tiden derefter, hvor det er blevet anset for opportunt at jævne vejen så meget som muligt for en konsolidering af kommunerne gennem opsamling af midler med henblik på finansiering af det gennem de pågældende år accumulerede investeringsbehov, blandt kommunale praktikere den opfattelse blevet almindelig, at kommunerne må have

fri rådighed også over såkaldte dispositionsfunds (fonds, der er henlagt uden noget bestemt formål), hvad enten de hidrører fra driftsoverskud, herunder fra opsamlet driftsoverskud, eller fra budgetterede henlæggelser, og at det samme gælder skattereguleringsfunds og såkaldte fonds til senere forbrug, så-

som snekastningsfonds o. l. fonds, der henlægges med henblik på udjævning af driftsudgifter, som erfaringsmæssigt svinger stærkt fra år til år. Endelig antages alle fonds, der er henlagt med en bestemt investering for øje, at kunne anvendes til dette formål uden ministeriets samtykke.

Bundne nudler.

Driftskapital, kapitalformue m. v.

Samtykke fra ministeriet kræves derimod dels til forbrug af driftskapitalen og den såkaldte kapitalformue, dels i det ovenfor afgrænsede omfang til brug af fonds på anden måde end efter deres bestemmelse.

Lånemidler.

Endelig kræves ministeriets samtykke til finansiering ved lån, jfr. bestemmelserne i købstadkommunallovens § 22, hvorefter foretagender, som nødvendiggør optagelse af lån (fast eller midlertidigt) ikke må påbegyndes, forinden byrådet har opnået indenrigsministeriets samtykke til lånets optagelse. Sådant samtykke kræves efter loven til kommunens stiftelse eller overtagelse af lån og til ændring af lånevilkårene. Undtagelse er alene gjort med hensyn til midlertidige lån indtil et samlet beløb af 25 kr. pr. indbygger i kommunen.

Det er indlysende, at det beskrevne system i forhold til tilsynsmyndigheden åbner de kommuner, som er i stand til i et vist omfang at afholde anlægsudgifter af årets driftsindtægter, eller som har oparbejdet egne fonds,

en meget vidtrækkende dispositionsfrihed. Dette må fra et sikkerhedssynspunkt forekomme velbegrundet, idet det synes naturligt, at ministeriets tilsyn først og fremmest koncentrerer om de kommuner, som udfolder en vis foretagsomhed, men ikke er i stand til at løse foreliggende opgaver uden gældsstiftelse med tilhørende belastning af fremtidens skatteydere gennem rente- og afdragsydelse.

Noget mere betænkeligt er det, at ministeriet stort set heller ikke kommer til at beskæftige sig med *kommuner, som undlader at foretage investeringer* og måske derfor udviklingsmæssigt sakker agterud. Det kan imidlertid næppe være anderledes, end at initiativet til investeringer må komme fra kommunerne selv, eventuelt fra lovgivningsmagten eller vedkommende ressortministerium, men ikke fra tilsynsmyndigheden, i hvert fald ikke som et magtbud. Det kan ikke være meningen, at tilsynsmyndigheden skal kunne tvinge en kommune til at træffe andre foranstaltninger til udbygning af de kommunale anlæg end dem, der påhviler den efter loven, selv om de nuværende beboere derved kan komme til at nyde godt af fortidens investeringer uden selv at bære deres part af investeringsbyrden. Dette må blive kommunalbestyrelsens ansvar.

Lånekontrollens nærmere gennemførelse.

Lånekontrollen gennemføres på den måde, at lån tillades optaget med bestemte beløb til på forhånd opgivne investeringsformål på nærmere fastsatte vilkår med hensyn til afdragsregler, rente, opsigelighed m. v.

F orhåndslånetilladelser — låneformål.

Da det bl. a. af hensyn til lånemarkedets bevægelighed ofte er af væsentlig økonomisk betydning, at fremkommende lånetilbud kan accepteres meget hurtigt, har allerede gennem

mange år den fremgangsmåde været praktiseret, at de enkelte låneformål forelægges indenrigsministeriet til godkendelse på forhånd til senere eventuel finansiering ved lån, således at ministeriet, når låneandragendet fremkommer, kan nøjes med at tage stilling til lånevilkårene. Derved undgås de forsinkelser af sagens ekspedition, som undersøgelsen af låneformålene og den i denne forbindelse ofte nødvendige høring af vedkommende ressortministerier og andre myndigheder ellers let ville give anledning til. Indenrigsministeriet

har også stillet sig positivt til tanken om gennemførelse af ordninger, hvorefter de kapitaludgifter, der godkendes i disse forhåndsiånetilladelser, betragtes som anslåede, således at indsendelse af ansøgning om supplerende tilladelse ikke er nødvendig, selv om udgiften f. eks. på grund af prisstigninger, bliver noget højere end oprindeligt anslået, når stigningen ligger inden for visse på forhånd over for den enkelte kommune fastlagte grænser.

Rente- og uopsigelighedsbestemmelser.

Ministeriet interesserer sig dernæst for og har mulighed for at gribe regulerende ind med hensyn til rente- og uopsigelighedsbestemmelser m. v. Denne kontrol bør formentlig bevares, hvad enten man iøvrigt bliver stående ved den hidtidige lånekontrol eller går over til investeringskontrol.

Afdragsvilkårene.

Et afgørende led i lånekontrollen er tilsynet med, hvorledes afdragsbetingelserne fastsættes.

Udgangspunktet for *hidtidig praksis* på dette område har gennem en menneskealder været, at de kommunale lån normalt skal afdrages med lige store årlige eller halvårlige afdrag af en sådan størrelse, at lånene afvikles i løbet af en nærmere bestemt årrække. Om, hvilke hensyn der fra et almindeligt, kommunaløkonomisk synspunkt må komme i betragtning ved afviklingsperiodens fastsættelse, henvises til det nedenfor side 19 ff. anførte. Faktisk er der fastlagt den praksis, at lån til kommunale anlægsarbejder og institutionsbyggeri afdrages i løbet af højst 30 år. Dette maksimale åremål gælder dog kun ved tilvejebringelse af helt nye og særlig værdibestående aktiver, såsom nye råduse og sygehuse; for lån til ombygningsarbejder er afdragstiden normalt ikke over 20 år. For skolebyggeri er efter folkeskolelovens § 63 28 år blevet den normale afdragstid. For nye kommunale vand- og gasværker er afdragstiden højst 25 år, for de store kraftcentraler 20—25 år, for nye veje 15 år, kun for større veje 20 år eller rent undtagelsesvis 25 år. For så vidt der ikke er tale om anlægsarbejder og institutionsbyggen, men om boligbyggeri, tillades lån derimod i princippet optaget på de vilkår, der tilbydes i privat byggeri, således navnlig kredit- og hypotekforeningslån samt statslån

efter byggestøttelovgivningen på de for disse lån sædvanlige afdragsbetingelser, og den længere afdragstid er i praksis også i en del tilfælde godkendt, for så vidt angår statslån i de med almindeligt boligbyggeri beslægtede boliger for rentemodtagere.

Hvis en lånekontrol efter disse retningslinier blev gennemført i sin fulde formelle rækkevidde på den måde, at det ubetinget krævedes, at afdragsvilkårene for lånene nøje modsvarede de angivne afdragstider, ville det klart nok kunne berede praktiske vanskeligheder, og princippet føres da heller ikke igennem i sin fulde konsekvens.

Det har således meget længe være praktiseret, at der gennemføres en vis afrunding af afdragstiden til perioder på 15, 20, 25, 28 eller 30 år, hvad der navnlig har betydning, når der optages et samlet puljelån til en række forskelligartede foranstaltninger.

Det er også forekommet, at der træffes aftale mellem kommunen og tilsynsmyndigheden om, at en afvigelse fra normen får lov at passere mod, at dens virkninger søges udlignet ved en senere låneoptagelse.

I enkelte særlige tilfælde er annuitetslån blevet tilladt, f. eks. ved lån til kasernebyggeri, når kommunen fik refusion af rente- og afdragsydelse gennem lige store årlige beløb.

I en vis udstrækning er det forekommet, at kommuner, der har set deres fordel i at foretage en midlertidig finansiering gennem ganske kortfristede lån i håb om ad åre at kunne opnå faste lån på gunstigere betingelser end ved arbejdets udførelse, har fået tilladelse til finansiering gennem kassekredit eller andre korte lån mod over driften årlig at tilvejebringe et beløb til formindskelse af det endelige lånebehov til formålet, svarende til det normale afdrag.

Under konjunkturer med særlig lav rente er det blevet tilladt kommuner at udnytte lejligheden til at optage et særlig gunstigt lån med henblik på fremtidige investeringer uden nærmere specifikation, men således at ministeriets godkendelse til sin tid måtte indhentes af de arbejder, hvortil der skulle trækkes på lånet.

Endelig er det under de senere års vanskeligheder på pengemarkedet, hvor der navnlig nu og da har været vanskeligheder ved at opnå tilstrækkelig korte lån, i et ikke helt ringe omfang praktiseret, at kommunerne får tilladelse til at optage et noget for langfristet lån

(dog ikke over 25—30 år), mod at de årlige driftsbudgetter belastes med beløb svarende til de afdrag, der ville være fremkommet, hvis lånet var optaget med normal afdragetid, og det overskydende (forskellen mellem de normale afdrag og de tilladte, mindre afdrag på det optagne lån) hensættes til en fond — en låneudjævningsfond — hvorover der kun kan rådes med ministeriets samtykke. Denne fonds midler vil da enten som egenkapital kunne benyttes til selvfinansiering af kommende arbejder eller eventuelt kunne benyttes til udredelse af de sidste afdragsydelse på lånet. Det bemærkes i denne forbindelse, at denne låneudjævningsfonds midler normalt ved passende lejlighed bør anvendes til nye investeringer, idet de ellers — så længe midlerne ikke kræves udskilt fra kassen — vil virke som et i regelen ikke særlig billigt, langfristet lån til styrkelse af kassebeholdningen.

Metoden med en sådan låneudjævningsfond er af flere grunde ikke helt ideel, og det vil være forbundet med betæneligheder at strække den så vidt, at tilladelser til optagelse af lån med forlænget afdragetid meddeles blankt, når blot vilkåret om henlæggelser til en udjævningsfond overholdes.

Ordninger af denne art må derfor — selv om de kan praktiseres i en vis udstrækning — påregnes også fremover at få karakteren af det forholdsvis ekstraordinære, en art nødhjælp.

I vore nabolande har spørgsmålet om, *fra hvilket tidspunkt kommunen bør begynde at belaste driften* med henlæggelser m. v. til det enkelte formål, været drøftet. I Norge er det almindeligt, at henlæggelserne i hvert fald påbegyndes, så snart der er truffet principiel be-

slutning om iværksættelse af arbejdet, uanset om det ikke påbegyndes med det samme. Her i landbt, hvor det er fast praksis, at lånene afdrages første gang i den halvårslige termin, der følger efter lånets optagelse (når denne da ikke ligger alt for tæt op under en termin), må betragtninger svarende til dem, der ligger til grund for det norske syn på sagen, give sig udslag i en vis forsigtighed med hensyn til at gå for vidt i retning af at imødekomme de med mellemrum ventilerede ønsker om udskydelse af 1. af dragstermin til efter arbejdets fuldførelse (et ønske, der har størst berettigelse, for så vidt angår lån til indtægtgivende anlæg, der økonomisk kan og skal hvile i sig selv og ikke belaste skatteudskrivningen) eller om lånefinansiering af udgifterne til renter under anlægets udførelse.

Den indvending mod lånekontrolordningen, at den gør det vanskeligt for kommunerne at *udnytte bevægelserne på pengemarkedet* med henblik på at gennemføre finansieringen af de kommunale arbejder ved hjælp af de penge, der til enhver tid kan fås på de gunstigste vilkår, snart korte og snart lange, snart amortisable og snart uamortisable etc., har gennem den ovenfor beskrevne praksis mistet en væsentlig del af sin indre styrke. Tilbage bliver, at det stadig må være kommunernes mål ved første gunstige lejlighed at gennemføre en fast finansiering af den enkelte anlægsudgift. Systemet vanskeliggør en spekulationspræget, fortsat arbejden med hele låneportefeuillen. Det er dog formentlig også tvivlsomt, om det ville være forsvarligt at lade kommunerne i almindelighed indlade sig på sådanne mere omfattende spekulationsforretninger med lånemassen.

Udskillelse af visse midler.

Lånekontrollen i sin foran beskrevne form har nødvendiggjort, at man fastholdt bestemmelser om, at visse midler skal holdes udskilt fra kommunernes almindelige kassebeholdning og være anbragt på særlig måde, herunder på egne bank- eller sparekassebøger. Denne ordning er blevet kritiseret, dels på grund af den bogholderimæssige ulejlighed, det volder at praktisere den, og dels ud fra det synspunkt, at den efter omstændighederne kan bidrage til at indsnævre den økonomiske forvaltnings handlefrihed og gøre den mindre smidig.

Der er en indlysende interesse for kommunerne forbundet med, at de kan udnytte de til enhver tid forhåndenværende likvide midler på bedst mulig måde, herunder i videst muligt omfang og så længe som muligt undgå optagelse af faste eller — navnlig — midlertidige lån og kassekreditter med deraf følgende renteudgift og opnå den bedst mulige forrentning af egne bank- og sparekassetilgodehavender.

På den anden side kan under ugunstige omstændigheder indførelsen af større frihed på dette område føre til en udvikling, hvor-

efter der f. eks. ikke sikres fornøden driftskapital, en udvikling som indenrigsministeriet som tilsynsmyndighed vil kunne få vanskeligt ved at dæmme op for i tide. Der kan derhos ikke bortses fra, at selve den omstændighed, at der er »penge nok i kassen«, vil kunne give i hvert fald den regnskabsmæssigt mindre erfarne et overdrevent gunstigt indtryk af kommunens økonomiske evne til at indlade sig på nye investeringer og dermed kan blive en medvirkende årsag til en i politisk henseende uheldig udvikling. Det må imidlertid fremhæves, at den styrkelse af kommunens økonomi, som nedgang i pengeværdien, vækst i kommunens indbyggertal eller funktioner vil kunne nødvendiggøre, i reglen vil kræve ganske anderledes effektiv indgriben end blot sikring af kapitalformuens tilstedeværelse, og da først og fremmest henlæggelser af driftsmidler.

Hidtidig praksis på dette område har heretter fulgt en mellemvej. I almindelighed har kommunerne en betydelig frihed, og kun hvor de konkrete omstændigheder taler derfor, er denne begrænset noget.

Kapitalformuen.

Mest nøjeregnende er praksis med hensyn til kapitalformuens midler. Medens lånemidler i almindelighed må forudsættes at skulle bruges efter deres bestemmelse i løbet af forholdsvis kort tid, hvilket også gælder om mange fondsmidler, skal kapitalformuemidlerne bevares for kommunen, og der er derfor brug for en særlig tilskyndelse til at sikre, at de virkelig er til stede og ikke måske i vanskelige situationer — til lettelse af driften — angribes og beslaglægges på en sådan måde, at de senere vanskeligt kan frigøres.

Det bereder dog efter praksis ingen vanskelighed at opnå ministeriets tilladelse til at låne af kapitalformuemidlerne mod restitution i stedet for at optage lån udefra. Særlig interesse vil det naturligvis have for kommunerne at kunne ty til at låne af kapitalformuen på tidspunkter, hvor vilkårene på pengemarkedet er ugunstige. Derudover tillades det, som det nærmere er beskrevet i anden sammenhæng (nedenfor side 30) i et vist omfang kommunerne at finansiere udstykningsforetagender ved hjælp af kapitalformuen.

Lånemidler.

Med hensyn til lånemidler praktiseres en større frihed. Der er kun undtagelsesvis, når særlige forhold begrundede det, stillet krav om udskillelse. I almindelighed får ikke anvendte lånemidler lov at ligge i kassen. Dette gælder både nyoptagne lån i tiden, indtil de forbruges til de tilladte låneforhold, og eventuelle lånerester, indtil de med ministeriets samtykke anvendes til andre låneformål. Der må givetvis sørges for, at kommunens driftskapital er tilstrækkelig, uafhængigt af sådanne lånemidlers midlertidige forekomst i kassen, således at det ikke risikeres, at lånemidlerne ikke er til rådighed, når de skal bruges efter formålet.

Fondsmidler.

Bortset fra pensionsfondsmidler, som ifølge de gældende pensionsvedtægter for købstæderne normalt skal være anbragt efter de for umyndiges midler gældende regler, praktiseres udskillelseskrevet heller ikke med hensyn til fondsmidler. I mange kommuner forekommer det da også, at flere eller færre af fondenes midler henligger i kassen og tjener til — nødvendig — styrkelse af driftskapitalen. Ministeriet har ikke ment at burde modsætte sig denne anvendelse af fondsmidlerne — alternativet ville være optagelse af midlertidige lån — men har nøjedes med at animere til styrkelse af driftskapitalen, således at en udskillelse af fondsmidlerne efterhånden kan blive mulig. Det kan give et fejlagtigt indtryk af velstand, når midler, der ikke kan undværes som driftskapital, i regnskabet opføres som tilhørende fonds med forskellige andre formål, og det bør tilstræbes, at sådan anvendelse af fondsmidler kun benyttes i en overgangstid, således at fonds normalt har egne aktiver.

For kommuner med muligheder for en forholdsvis betydelig selvfinansiering vil det foran beskrevne system, hvorefter indenrigsministeriets tilsyn først og fremmest udøves gennem en lånekontrol, få et vist formelt præg. De har i nogen måde mulighed for at skille netop de arbejder ud til lånefinansiering, som passer til de lån, der tilbydes dem, og som de uden vanskelighed kan få tilladelse til at optage, og selvfinansiere de øv-

rige. Det kan næppe med rette påstås, at det gældende system er særlig generende for disse kommuner, men det passer mindre godt for dem; det kan i en vis forstand og til en vis grad siges at være virkningsløst i forhold til dem, og det er da naturligt, at tanken om at

finde frem til et system, hvorved der i højere grad tages hensyn også til disse kommuners behov, opstår. Det er herved først og fremmest overgang til en investeringskontrol, der er bragt på bane.

Investeringskontrol.

Ordningens hovedtræk.

Efter en ordning med investeringskontrol skulle det -- jfr. det af kærnerforeningens udvalg udarbejdende forslag -- være overladt til den enkelte kommune selv at tage stilling til, hvornår og i hvilket omfang der af hensyn til kommunens likviditet skulle optages lån. Kun rentevilkårene, eventuelt uopsigeligheidsbestemmelser, skulle godkendes af indenrigsministeriet, som ikke skulle beskæftige sig med afdragsvilkårene. Også fondsmidler og kapitalformuemidler skulle der kunne arbejdes frit med, for så vidt angår midler tilhørende fonds henlagt til et bestemt formål også i tiden, indtil der blev brug for dem til dette formål.

I stedet skulle indenrigsministeriet godkende de enkelte investeringer. Med henblik herpå skulle der gennemføres en skarp sondring mellem drifts- og kapitalbudget og mellem drifts- og kapitalregnskab. Driftsbudget og -regnskab skulle fuldstændig renses for alle anlægsudgifter og -- hvad investeringer

angår -- alene belastes med afskrivninger. Alle anlægsudgifter -- bortset fra udgifter til jordkøb -- skulle opføres på kapitalbudgettet og på kapitalregnskabet til forrentning og afskrivning. Afskrivningerne skulle foretages efter på forhånd nøje fastlagte, af indenrigsministeriet godkendte, differentierede afskrivningsregler og -sæts, således at forskrifter fra ministeriet i det enkelte tilfælde ikke skulle være påkrævede. Med henblik på at sikre, at der ikke arbejdedes med underskud på driftsregnskabet, skulle indenrigsministeriet have myndighed til at kræve tilstrækkelig skatteudskrivning, herunder udskrivning til oparbejdelse af den fornødne driftskapital.

Ved gennemførelsen af denne ordning ville man i visse henseender få en friere gældsforvaltning og forvaltning af kommunernes midler, end det er muligt at opnå under den nuværende ordning.

Kapitalbudget og kapitalregnskab.

Sondring mellem drifts- og anlægsudgifter.

Som et led i ordningen tænkes der draget en klar grænse mellem drifts- og anlægsudgifter. I så henseende gælder der i øjeblikket i kommunerne på de fleste områder ikke faste regler. Et hovedkriterium for, om en udgift kan karakteriseres som en anlægsudgift, vil det være, om der derigennem tilfredsstilles et behov ikke blot i det pågældende regnskabsår og måske i det eller de nærmest følgende regnskabsår, men over en noget længere periode. Grænsen er dog på forhånd langt fra skarp, og ved afgørelsen i overgangstilfælde kan resultatet få et præg af vilkårlighed. I en vejledning knyttet til det af Sygehusforeningen i Danmark udarbejdede sygehusregn-

skab, hvis kontoplan i hovedsagen ligger til grund for konto 15 i nærværende udvalgs forslag, er der gennem en dybtgående eksemplificering givet anvisning på en sondring, hvorved grænsen for, hvad der medtages som driftsudgifter, drages meget snævert. Tilsvarende stærkt differentierede vejledninger er det muligt at opstille for andre udgiftsområders vedkommende, selv om vejledningen naturligvis aldrig kan blive udtømmende og stadig må føres a jour. Der henvises med hensyn til denne grænse iøvrigt til den i kærnerforeningsudvalgets betænkning indeholdte oversigt over konteringsregler, der i hovedsagen er baseret på den under 5. november 1935 af Københavns kommunes regnskabskommission afgivne betænkning.

Medens driftsudgifterne, herunder afskrivninger, må dækkes af de løbende driftsindtægter, og et eventuelt opstået driftsunderskud principielt må dækkes ved forøget skatteudskrivning i det påfølgende eller næstfølgende regnskabsår og kun rent undtagelsesvis gennem et — ganske kort — lån, forudsættes det, at anlægsudgifter aldrig skulle kunne dækkes umiddelbart over driften, men skal posteres på kapitalbudgettet og kapitalregnskabet.

Kapitalbudget.

Efter det nuværende system udarbejdes der ikke noget kapitalbudget i egentlig forstand. For så vidt anlægsudgifterne ikke optages til dækning af driftsbudgettet, kommer de overhovedet ikke til at figurere på noget formeligt budget. De årlige budgetter omfatter således ikke kapitalbevillinger, for så vidt finansieringen skal ske gennem lånemidler eller fonds. Bevillinger til afholdelse af sådanne udgifter meddeles successive i årets løb.

I mange kommuner er det sædvane i tilknytning til budgettet at gengive en oversigt over forventede kapitaludgifter og -indtægter opstillet efter en formular svarende til den, der er foreskrevet for den til regnskabet hørende oversigt over kassebevægelserne i årets løb; men denne oversigt er ikke obligatorisk, den undergives ikke samme behandling i byrådet som budgettet og har ikke dets retlige virkninger; byrådsudvalgene og kommunens administration er således ikke beføjede til at administrere umiddelbart på grundlag af det i denne oversigt indeholdte, idet oversigtens tal ikke har karakter af bevillinger, og den binder ikke kommunalbestyrelsen, således som driftsbudgettet gør det. Byrådet må således tage selvstændig stilling til spørgsmål om iværksættelse af de enkelte arbejder og om tilvejebringelse af dækning for udgifterne gennem låneoptagelse eller på anden måde uden at være forpligtet ved oversigten. Derimod vil den efter kommunalbestyrelsens nærmere bestemmelse i udstrakt grad kunne tjene som rettesnor for de kommunale organer. Derudover vil den have betydning som oplysning og vejledning, ligesom den tjener som grundlag ved fastsættelsen af budgettets poster blandt andet for renter og afdrag på lån.

I kommuner med en mere omfattende an-

lægsvirksomhed er det almindeligt, at der yderligere efter behov udformes vejledende arbejdsplaner og finansieringsplaner, hvorved der opnås et overblik over kommunernes forventede investeringsvirksomhed og kapitalbehov i de nærmeste år.

Efter det af kærnerforeningens udvalg stillede forslag skulle der i alle kommuner hvert år tilvejebringes et kapitalbudget.

For så vidt der herved tænkes på et kapitalbudget af samme karakter som — og med de retlige virkninger, der ifølge foranstående knytter sig til — den foran omhandlede årsoversigt, forekommer opstillingen af et kapitalbudget formålstjenlig i hvert fald i kommuner, der har en nogenlunde omfattende anlægsvirksomhed. Udvalget har ikke ment at burde foreslå, at udarbejdelsen af et sådant kapitalbudget bliver gjort obligatorisk, men anbefaler kommunerne i almindelighed at opstille et sådant efter en plan svarende til den oversigt over de regnskabsmæssige kassebevægelser med bilag, der er et led i regnskabsformen. Ligeledes anbefaler man indtrængende kommunerne at lægge vægt på udarbejdelsen af arbejdsplaner, ledsaget af finansieringsoversigter, hvorigennem der kan skabes overblik over investeringsbehovet og mulighederne og tempoet for investeringernes gennemførelse.

Betæneligheder opstår derimod, hvis man kom ind på at ville tillægge kapitalbudgettet videregående virkninger, herunder eventuelt tillægge de enkelte poster karakter af egentlige bevillinger eller måske endog gennemføre den ordning, at kapitalbudgettet skulle indsendes til indenrigsministeriet til formelig godkendelse (modsat driftsbudgettet, der ikke skal godkendes). Herved ville man under en investeringskontrol opnå at begrænse korrespondancen med ministeriet om godkendelse af enkeltinvesteringer, jfr. nedenfor, men alle ændringer i og overskridelser af kapitalbudgettet måtte dog forelægges ministeriet til godkendelse. Da imidlertid intet af udvalgets medlemmer har ønsket at gå ind for noget sådant, skal dette emne her ikke forfølges videre.

Kapitalregnskab.

Efter det gældende regnskabssystem føres intet egentligt kapitalregnskab. Der er intet til hinder for, at udgifter, som efter deres

karakter er anlægsudgifter, belastes driften direkte og dermed kommer til at fremgå af driftsregnskabet. Anlægsudgifter, der ikke direkte belastes driften — og det er naturligvis de fleste — kommer derimod ikke til at figurere i driftsregnskabet, end ikke gennem versurposter; de vil derimod foruden på status kunne genfindes i det summariske kasseregnskab for kommunerne, der er knyttet til kommuneregnskabet under betegnelsen »Oversigt over kommunens regnskabsmæssige kassebeholdning«.

Indførelsen af et egentligt kapitalregnskab ville formelt betyde et væsentligt skridt i retning af større klarhed og overskuelighed i kommuneregnskabet.

På kapitalregnskabet skulle efter det af kæmnerforeningens udvalg stillede forslag medtages alle anlægsudgifter, idet enhver anlægsudgift skulle aktiveres og — bortset fra udgifter til jordkøb og andre værdifaste anbringelser — afskrives successivt. Det skulle således ikke få indflydelse på pligten til aktivering, om udgiften afholdes ved lån, af kommunen tilhørende midler, herunder fondsmidler, eller af en bevilling på årsregnskabet, eller om den eventuelt er finansieret foreløbigt af kassebeholdningen.

Kapitaludgifters finansiering.

Imidlertid er det som nævnt tænkt som en konsekvens af systemet, at alle udgifter, der går over kapitalregnskabet og aktiveres, skulle finansieres ved lån eller eventuelt egenkapital og — bortset fra eventuel ekstraordinær afskrivning — kun belastes driften gennem afskrivninger i et på forhånd generelt fastlagt tempo. Mange vil sætte et spørgsmålstegn ved, om knæsatteisen af dette princip, mod hvis formelle logik der næppe kan indvendes noget væsentligt, fra et realitetsbetonet kommunaløkonomisk synspunkt vil være en vinding for kommunerne. Jo snævrere man drager grænserne for, hvad der karakteriseres som driftsudgifter, desto kraftigere praktisk behov vil der kunne være for en øjeblikkelig eller hurtig dækning over driften, og uomtvisteligt turde det være, at afholdelsen af en række anlægsudgifter direkte over de årlige driftsregnskaber for ikke få købstadkommuner har været vejen til en fornuftig sanering og et led i en velovervej

kommunalpolitik. Omvendt er det fra praksis kendt, at man ved at gå for vidt i denne retning vil kunne komme til i en periode at overbelaste skatteyderne og hæmme kommunens økonomiske bevægelsesfrihed.

Det vil i det hele føre for vidt — og formentlig også være upåkrævet — her at komme ind på en nærmere gennemgang og vurdering af de forskelligartede hensyn af kommunalpolitisk karakter, som her gør sig gældende, og som det efter omstændighederne vil kunne være vanskeligere at tilgodese, når regnskabssystemet på forhånd giver anvisning på fremgangsmåden med afholdelse over kapitalregnskabet, aktivering og afskrivning over et vist længere åremål som det normale. Indtrykket af, at den foreslåede løsning er ret yderliggående bekræftes ved en betragtning af forholdene i vore nabolande. I Norge kan eksempelvis udgifter til anlæg og modernisering af veje kun rent undtagelsesvis forventes tilladt dækket ved optagelse af lån og må generelt dækkes af løbende driftsindtægter, evt. afholdes forskudsvis af kassen og restitueres over et kort åremål. I Sverige har det længe været fast praksis, at der ikke optages lån til dækning af udgifter til skole- og sygehusinventar. Undtagelse er kun gjort, når, f. eks. i forbindelse med opførelsen af et sygehus, inventarudgiften har udgjort så stor en del af totaludgiften, at det ansås rimeligt at fordele den over flere år, hvorved man dog ikke er gået op over 10 år. Ej heller lånes til anskaffelse af f. eks. almindelige motorkøretøjer. Der lånes heller ikke til reparationer og fornyelser, f. eks. udskiftning af centralvarmekedler, og i det hele anses udgifter til investeringer, herunder udgifter til vejarbejder, der ligger inden for det normale årsbehov, at burde dækkes umiddelbart over driften. I betænkninger fra 1943 og 1951 anbefales det yderligere at begrænse lånefinansieringen, særlig under højkonjunkturer.

Der vil efter nærværende udvalgs forslag fremdeles være mulighed for på driftsregnskabet at medtage udgifter, som efter deres natur må karakteriseres som anlægsudgifter. Sådanne udgifter bør imidlertid føres på de dertil indrettede konti, således at blandede anlægs- og driftskonti undgås, hvilket er af væsentlig betydning for regnskabets anvendelighed til analyse og sammenligning med andre beslægtede regnskaber.

Afskrivningernes funktion.

Som berørt i det foregående er det af kærnerforeningens udvalg tænkt som en fundamental bestanddel af systemet med investeringskontrol, at når en investeringsudgift een gang var godkendt og afholdt, skulle dens afvikling over driften forløbe efter skematiske regler, idet driften skulle belastes med afskrivninger efter på forhånd fastlagte generelle principper.

Den gældende ordning.

Efter det hidtil gældende regnskabssystem har det været således, at kommunernes driftsregnskaber på konto XXVIII belastes med udgifter til afdrag på lån samt henlæggelser, medens afskrivninger ikke umiddelbart belastes driften. Der føres ganske vist på de enkelte driftskonti afskrivninger af kommunens under vedkommende konto hørende aktiver til udgift, men samtlige afskrivninger føres atter til indtægt på konto XXVIII, og de belaster således i princippet ikke driften, men virker som en art versurposteringer.

De afskrivninger, der arbejdes med i kommuneregnskaberne, er iøvrigt fastsat af kommunerne selv. Det pågældende aktivs anslåede levetid beskåret med en vis sikkerhedsmargin er utvivlsomt som regel normgivende for, hvilken afskrivningstid der regnes med, men på en række enkeltområder har særlige forhold grebet ind, således bl. a. de i lovbestemmelser og af de enkelte fagministerier opstillede regler for forskellige tilskuds- og refusionsordninger, som i mange tilfælde har gjort en tilpasning af afskrivningsreglerne nødvendig eller praktisk.

Hvad driften derimod under alle omstændigheder skal belastes med, er afdragene på lån og restitutionerne til kapitalformuen, og disses størrelse er undergivet indenrigsministeriets tilsyn. Ved fastsættelsen af afdragstiden og -måden for det enkelte lån tager ministeriet sit udgangspunkt i en vis norm, som i sin tid har fundet udtryk i indenrigsministeriets skrivelse af 1. november 1932, og som iøvrigt i sin å jour-førte form i hovedtræk er kommunerne bekendt gennem praksis, jfr. foran side 13. Om motiveringen for normen henvises til de synspunkter, der er redegjort for side 20—22. Normen er imid-

lertid netop kun udgangspunktet. Selv om den kun sjældent tilsidesættes, kan der fra praksis påvises eksempler på at der under ekstraordinære omstændigheder er slækket på dens krav, f. eks. på grund af kommunens almindelige økonomiske stilling og sandsynlige udvikling eller det pågældende lånefinansierede arbejdes særlig omfattende karakter eller begge dele. Omvendt er der mulighed for, når omstændighederne taler derfor, at kræve en ekstraordinært hurtig afvikling. I det hele tillader systemet, at der ved afdragsfastsættelsen vises en vis smidighed, samtidig med at der er mulighed for at sikre, at kommuner, der ikke kan klare deres investeringer uden låneoptagelse, belaster driften med amortiseringen i den udstrækning, det efter ministeriets opfattelse er nødvendigt.

Hvis afdragene på lån overstiger afskrivningerne, får disse overhovedet ingen indflydelse som belastning for budgettet og påvirker altså bl. a. ikke skatteudskrivningen.

Er afdragene på lån derimod mindre end de beregnede afskrivninger, hvad der i praksis forekommer, omend under de gældende økonomiske konjunkturer med tendens til faldende pengeværdi og betydelige investeringsbehov kun forholdsvis sjældent og i de enkelte tilfælde som regel kun for ret små beløb, overlader regnskabsformen det til kommunalbestyrelsen, om den vil lade konto XXVIII få negativ saldo, hvad der indebærer, at det overskydende afskrivningsbeløb fragår i kommunens såkaldte øvrige statusoverskud. Der vil, hvis man går frem på denne måde, ske en reel formindskelse af kommunens bogførte værdier, altså — afskrivningernes rigtighed forudsat — et formueforbrug. Ud fra en rigtig fornemmelse af, at en sådan fremgangsmåde under normale forhold ikke vil være økonomisk forsvarlig, vil kommunerne imidlertid som alt overvejende hovedregel i sådanne tilfælde foretage en modsvarende forøgelse af henlæggelserne over driften. Herved haves for øje det grundlæggende princip for kommunernes økonomiske forvaltning, at de fra tidligere årgange af skatteydere modtagne værdier ikke må oppises, men bør bevares for kommunerne. Under samfundstilstande, der som helhed er præget af en faldende pengeværdi,

er det indlysende, at opretholdelse af i hvert fald en uforandret *nominel* værdi er et udpræget minimumskrav.

Det skal iøvrigt i denne forbindelse fremhæves, at det under en inflatorisk udvikling ikke uden videre kan anses tilfredsstillende blot at opretholde samme nominelle formue i kommunen, men at der kan være grund til ved fastsættelsen af afskrivninger og henlæggelser at have for øje, hvad en anskaffelse af kommunens aktiver ville koste efter dagspris. Dette gælder selvsagt også i kommuner, der ikke er i vækst befolkningsmæssigt set, og som ikke tager nye opgaver op, der kræver ekstra investeringer. Betragtninger af denne art må føre kommunerne ind på overvejelser af, om det ikke vil være rettest i nogen måde at sigte mod, at der, efterhånden »om kommunens anlægsværdier forringes ved slid og ælde, ved at blive umoderne eller upraktiske etc., sker afskrivninger og hensættelser over driften, ikke blot i forhold til anskaffelsessværdien, men efter et genanskaffelsessynspunkt, således at de beløb, hvormed driften i det enkelte år belastes til anlægsformål, tilpasses efter svingningerne i prisniveauet. Det vil ikke være muligt på denne måde at sikre, at kommunerne gennem afskrivningerne tilvejebringer netop et beløb svarende til, hvad et anlæg til erstatning af de forældede anlæg m. v. med aktiver af samme reelle værdi ville koste, men der vil blive opnået en naturlig og velbegrunnet udjævning af investeringsbyrden. Det kan nævnes, at den svenske stats store driftsvirksomheder (jernbaner, telegrafvæsen, etc.) har gennemført et system med sådanne pristalsregulerede afskrivninger.

Den foreslåede ordning.

For en regnskabstekniker er der noget umiddelbart stødende ved, at udgifter til afdrag på lån opføres som en driftsudgift. I regnskaber for erhvervsdrivende privatpersoner og selskaber ville en sådan fremgangsmåde være utænkelig, allerede fordi lånene for disses vedkommende normalt ikke er bundet til bestemte formål, og størrelsen af afdragene dermed er uden indre forbindelse med vedkommende aktivers art og levetid. På den, der er vant til at beskæftige sig med regnskaber af denne art, virker den hidtidige kommunale regnskabsform på dette felt derfor

også påfaldende, i hvert fald ved første bekendtskab.

I kærnerforeningens udvalgs betænkning kritiseres systemet, udover hvad foran er anført, ud fra det synspunkt, at forbindelsen mellem låneprovenuet og dets anvendelse er afbrudt i kommunens interne regnskab, hvor det er afskrivningerne, som belastes de enkelte institutionsregnskaber, og ikke afdragene på lån.

Nærværende udvalg har derfor set det som sin opgave nøje at gennemgå de hensyn, der taler henholdsvis for og imod bevarelsen af det hidtidige system, og at afveje dem indbyrdes ud fra de i betragtning kommende relevante hensyn.

Alternativet til det gældende system er en ordning, hvorefter man belaster driften med afskrivninger i stedet for med afdrag på lån.

Vil man gå over til et sådant system, opstår umiddelbart spørgsmålet om, *på hvilken måde og ud fra hvilke synspunkter disse afskrivninger skulle fastsættes.*

I det private erhvervsliv vil det i hovedsagen være hensynet til aktivernes indtjenings-evne -- herunder deres levetid -- og deres realisationsværdi, der bliver bestemmende ved afskrivningernes fastsættelse.

For kommunerne spiller disse momenter normalt slet ikke ind. For dem træder det afgørende alternativ, om forretningen kan svare sig eller ikke, i regelen ikke i forgrunden. De må gå ud fra, at deres virksomhed under alle omstændigheder skal fortsætte, og det, det gælder om, er, at de for investeringerne fornødne midler skaffes til veje på en måde, hvorved man uden at tilsidesætte hensynet til god økonomi for kommunen som sådan undgår at stille overdrevne eller fra år til år stærkt svingende krav til skatteyderne. Afviklingsperioden for de enkelte investeringer må være så lang, at der derigennem opnås en passende udjævning af den samlede investeringsbyrde, men det spørgsmål rejser sig, om der overhovedet kan anføres vægtige grunde for at gøre den længere end udjævningshensynet tilsiger. Der bortses herved fra hensynet til den eventuelle, spekulationsprægede forventning om at slippe billigere fra investeringerne ved at kalkulere med fortsat fald i pengerværdien.

I kommunerne vil hensynet til aktivernes formodede *anvendelighedstid* (levetid) ikke på langt nær spille samme rolle som i er-

hvervslivet ved afskrivningernes fastsættelse. Levetidssynspunktet fører efter det foran anførte i realiteten for kommunernes vedkommende kun til et maksimum for afskrivningsperiodens længde, idet det må betragtes som almindeligt anerkendt, at aktiverne i hvert fald må afskrives i et sådant tempo, at de tør forudsættes at være fuldt afskrevet, når de rent faktisk er udslidt og af tekniske grunde må erstattes, eller fordi de er blevet umoderne, upraktiske eller uøkonomiske og således må fornys af økonomiske eller politiske hensyn. Tilsvarende betragtninger gør sig gældende, hvor der er tale om partiel fornyelse.

Vægtige hensyn taler for at afskrive i et adskilligt hurtigere tempo, end levetidssynspunktet i sig selv motiverer. Også kæmnerforeningens udvalg forudsætter, at der i hvert fald må være en vis sikkerhedsmargin.

Det kan således for det første være vanskeligt nok at tage stilling til, hvilken afskrivningstid der ud fra levetidssynspunktet i det enkelte tilfælde måtte finde anvendelse. Navnlig kan *skønnet* over, hvor længe et anlæg vil være tilstrækkeligt tidssvarende til, at det fortsat kan betale sig at anvende det, skønnet over, hvad den tekniske og sociale udvikling vil kræve, berede problemer. Ønsket om at være på den sikre side kan begrunde, at der afskrives i noget hurtigere tempo, end man ville anse det fornødent, hvis der turde regnes med en rolig udvikling, hvor det pågældende aktiv kunne finde anvendelse nogenlunde sin tid ud.

Det kan også nævnes, at aktivernes *nytteværdi*, forudsat at deres kapacitet fra begyndelsen kan udnyttes fuldt ud, hvilket som bekendt langt fra altid vil være tilfældet, *vil være størst i begyndelsen af anvendelsestiden*. Dette kunne føre til en vis forstærkning af afskrivningen i de første år og — hvis man ikke vil arbejde med svingende afskrivningsprocenter — dermed til en generel forstærkning. Spørgsmålet kompliceres ved virkningerne af de stadige ændringer af pengeværdien, som præger den økonomiske udvikling, og som i store træk har indebåret en fortsat forringelse af kronens købekraft.

Nærliggende økonomiske betragtninger — jfr. foran side (20) — herunder ikke mindst hensynet til en rimelig udjævning af investeringsbyrden, fører til, at et samfund, som har fået et nyt anlæg leveret, år for år i løbet af

dets levetid gennem afskrivninger og henlæggelser af en størrelse, der tilpasses efter prisniveauet, bør tilvejebringe beløb, der må forventes sammenlagt at være om ikke fuldt tilstrækkelige til, at der derfor til sin tid kan anskaffes et anlæg af samme realværdi som det første, så dog tenderer herimod, at man altså ved afskrivningernes fastsættelse tager genanskaffelsesprincippet med i betragtning. Uanset de teoretiske og praktiske vanskeligheder, der vil være forbundet hermed, synes det klart, at det ikke bør tabes af syne. Får det ikke lov i nogen måde at blive normgivende, vil der, det enkelte anlæg eller område isoleret betragtet og alt andet lige, under de økonomiske forhold, vi må regne med, ske en reel formueforringelse for kommunerne, en opspisning af formuen, målt med realværdimålestok.

Når det i kommunal administrativ praksis ikke har været nødvendigt i særlig grad at fremhæve og understrege dette grundsynspunkt, hænger det sammen med, at et stort antal købstadkommuner i de senere årtier har været ude i en kraftig tilvækst i befolkningstallet, som har nødvendiggjort en udvidelse af hele det kommunale apparat og dermed kraftige nyinvesteringer. Selv i kommuner, hvor dette ikke har været tilfældet, har der måttet foretages udbygning og forbedring af de kommunale anlæg — udbygning og modernisering af skoler og veje, overgang til vekselstrøm etc. — i et sådant omfang, at det er det fremherskende indtryk, at minimumskravene i det store og hele er opfyldt. Det må herved også erindres, at ikke alle anlægsudgifter er nået frem til gennem aktivering at blive modsvaret af en aktivpost på status, idet det i mange kommuner har været sædvane at afholde en del anlægsudgifter, f. eks. vej udgifter, umiddelbart over driften uden aktivering.

For den, der er vant til først og fremmest at sætte afskrivningernes størrelse i forbindelse med aktivernes formodede levetid, vil en afskrivningstabel, hvori der med det foran anførte for øje arbejdes med forstærkede afskrivninger, få et fremmedartet præg. Hvor man, som i Københavns kommune, fra gammel tid har lagt sig fast på at afvikle investeringsudgifter gennem afskrivninger over et meget langt åremål, harmonerer den i kommunen benyttede afskrivningstabel bedre med det tilvante. I købstadkommunerne, hvor disse

forudsætninger ikke er til stede, idet man er vant til at afvikle investeringsudgifter over et forholdsvis kort åremål, vil det virke mindre naturligt og derfor næppe stabiliserende for systemet at betegne de afviklingsrater, der opereres med, som (ordinære) afskrivninger.

Det synes da til syvende og sidst i de betydningsfulde relationer mindre væsentligt, om der anvendes den »rigtige« afskrivningstid for det enkelte aktiv. Vigtigt er det derimod — som også påpeget af kæmnerforeningens udvalg — at der år for år og periode for periode af årets driftsindtægter *anvendes et passende, nogenlunde ensartet beløb til investering* i varige formuegoder. Dette beløb må være så stort, at kommunens apparat jævnt hen holdes å jour med udviklingen, såvel med bevægelser i kommunens folketal som med den sociale og tekniske standard, omstændighederne til enhver tid tilsiger. Det er indlysende, at det er uden betydning for størrelsen af dette beløb, om kommunen må finansiere sine investeringer ved låneoptagelse, eller om den råder over en sådan egenkapital, at den er i stand til at finansiere større eller mindre dele af sin anlægsvirksomhed ved hjælp af denne mod restitution af kommende års driftsindtægter. Det er først og fremmest et spørgsmål om belastning af rentekontoen med en større eller mindre reel udgift til renter af lån udefra. Det er ligeledes uden betydning, om det pågældende årlige beløb benyttes til hurtig afskrivning af få (de senest erhvervede) aktiver eller til langsommere afskrivning af større anlægsværdier.

Jo større vedkommende kommune er, og jo flere investeringer den derfor bør foretage, og jo jævner investeringsvirksomheden rent faktisk er fordelt, desto kortere kan afviklingsperioden for det enkelte aktiv uden ulempe ansættes, uden at det går ud over udjævningen. En nøjere prøvelse vil utvivlsomt vise, at udjævningshensynet i de fleste tilfælde ikke nødvendiggør afvikling over ret mange år.

Af stor betydning er det, at man ikke unødigt gennemfører *forskydninger i det een gang fastlagte afviklingstempo*, hvorved størrelsen af den samlede sum af kommunens årlige afsættelser gennem en overgangstid på irrationel måde kan blive påvirket.

Det er klart, at en kommune, der på et givet tidspunkt gik over til at afvikle sine investeringer over et længere åremål end hid-

til, derigennem ville opnå en øjeblikkelig økonomisk lettelse, idet den, når den samlede uamortiserede (uafskrevne) anlægsmasse var uforandret, i den første tid ville kunne nøjes med at belaste driften med mindre årlige beløb til investeringer. Men lettelsen ville aftage, efterhånden som nye investeringer kom til, og under en samfundsorden, der gør det nødvendigt, at kommunerne stadig fortsætter deres investeringer, vil den årlige afskrivningsbyrde givetvis over langt sigt blive den samme, hvad enten der anvendes kortere eller længere afskrivningsperioder. Kun spekulation i fortsat pengeforringelse kan eventuelt give afskrivning over lidt længere åremål et plus i kommunernes øjne. Det bærende hovedsynspunkt må være, at det een gang fastlagte reelle tempo for belastning af skatteyderne med investeringsudgifterne bør opretholdes, så længe ikke afgørende forskydninger i kommunens specielle konjunkturer eller efter omstændighederne i de almindelige konjunkturer måtte gøre en ændring påkrævet.

Der er da også inden for udvalget enighed om, at det, hvis man vil gå over til at belaste driften med investeringsudgifter ved hjælp af afskrivninger, må være afskrivningstider af en længde svarende nogenlunde til de hidtil praktiserede afdragstider på lån til formål af vedkommende art, som måtte komme i betragtning.

Medens indenrigsministeriet som foran påpeget efter det nugældende system har mulighed for gennem tilladelse af afvigelser fra de normale afdragsvilkår for lånene at praktisere en vis smidighed ved fastsættelsen af, i hvilket tempo de enkelte investeringer skal belastes driften — en smidighed, som udvalget lægger vægt på under alle omstændigheder bevares også fremover — ville en tilsvarende ordning, hvorefter ministeriet tog stilling til afskrivningsperioden fra aktiv til aktiv, ikke være hensigtsmæssig. Dels kunne det let gå ud over den sammenlignelighed af regnskaberne, som tilstræbes opnået, dels ville det være overordentlig omstændeligt. Det naturlige måtte være, at afskrivningerne efter det nye system blev belastet driften efter på forhånd nøje fastsatte regler og efter af skrivningssatser fastsat i en *generel, af indenrigsministeriet foreskrevet tabel*. Den mere individuelle behandling af problemerne måtte således opgives og kommunerne henvises til at gå ganske mekanisk til værks.

Ordningens virkninger.

Spørgsmålet bliver da, om man ved et system, hvorefter driften belastes med afskrivninger fastsat på den angivne måde, har udsigt til at nå frem til en tilfredsstillende ordening, herunder hvorledes investeringskontrollen og den fri adgang til låneoptagelse måtte forventes at ville virke.

Det, der opnås ved opstillingen af egentlige ensartede omkostningsregnskaber for kommunerne med fastlæggelse af faste regler for afskrivninger og afskrivningsprocenter, er først og fremmest, at der tilvejebringes et sikrere grundlag for *bedømmelse* af den enkelte institutions, det enkelte værks driftsresultater og udvidede muligheder for umiddelbart at *sammenligne driftsresultaterne* for institutioner af samme karakter i de forskellige kommuner. Ikke mindst betydning får det, at regnskaberne må belastes med afskrivningsudgifter, hvad enten de pågældende aktiver er tilvejebragt ved hjælp af lån, eller de hidrører fra egenkapitalen, herunder opsamlede driftsmidler. Man må dog gøre sig klart, at allerede den omstændighed, at de institutioner, der ønskes sammenlignet, ofte vil hidrøre fra perioder med forskelligt prisniveau, på forhånd nødvendiggør anvendelsen af en korrektionsfaktor, hvis størrelse kan være vanskelig at beregne, jfr. således de tilfælde, hvor et større værk er opført etapevis i løbet af en periode med stærkt skiftende prisniveau og dermed sandsynligvis får en højst forskellig økonomi for de forskellige afsnit. En umiddelbar sammenligning af driftsresultaterne vil derfor selv efter indførelsen af ensartede afskrivningsregler ikke være mulig. Der er også grund til at holde i erindring, at den omhandlede ensartethed og sammenlignelighed, så vidt den kan skabes, opnås uafhængigt af, om afskrivningerne umiddelbart belastes driften eller ikke, blot de belastes de enkelte institutions regnskaber efter ensartede regler.

Der er endelig visse arter af *aktiver*, en sådan fast afskrivningstabel ikke kan bringes til at omfatte. Dette gælder navnlig dubiose fordringer, herunder skatterestancer, for hvilke det er klart, at en fast afskrivningsprocent er meningsløs. Også tilgodehavender for bidrag til dækning af havnens driftsunderskud kan nævnes som et ikke upraktisk eksempel, og endvidere interesse i eller udlån til boligsel-

skaber m. v. og tabbringende kommunale udstykningsforetagender. I konsekvens af den frie låneoptagelsesadgang måtte indenrigsministeriet ind på at føre en løbende kontrol med, at afskrivningerne på aktiver af denne art er tilstrækkelige, hvad der fra et kommunalt synspunkt måtte føles som et tilbageskridt i forhold til den bestående ordening.

Enkelte værdifaste aktiver, såsom jorder, tænkes undtaget fra ordinær afskrivning. Også visse mere sjældent forekommende aktiver har en sådan karakter af eengangsanskaffelser, at belastning af driften med en udgift til afskrivning ville være mindre rimelig, f. eks. efter omstændighederne et monument.

Det må dernæst forudses, at der i vidt omfang vil opstå spørgsmål om betimeligheden af at foretage *ekstraordinære hensættelser* gennem ekstraordinære afskrivninger eller på anden måde.

Under hensyn til den centrale, reelle betydning, det har for kommunerne og deres økonomiske styrke, *at det beløb, der årligt skal anvendes til investering, fastsættes rigtigt*, hvad enten beløbet bestemmes gennem afskrivninger og henlæggelser eller gennem afdrag på lån og restitution af og henlæggelser til fonds- og kapitalformuemidler, bør det i hver enkelt kommune have under nøje observation, om det beløb, der efter det gældende system som minimum må tilvejebringes til dette formål, på længere sigt er tilstrækkeligt, eller om der bør foretages ekstraordinære hensættelser.

Der kan være anledning til i denne forbindelse at fremdrage, at kommunernes statusopstillinger, hvorledes man end bærer sig ad med hensyn til afskrivninger, ikke tør forventes at ville kunne komme til at give noget særlig sandfærdigt oplysende, direkte billede af kommunens formuemæssige stilling. Medens man for et forretningsforetagende som regel har et grundlag i aktivernes omsætningsværdi, svigter dette grundlag totalt, for så vidt angår rådhus, skoler, sygehuse, rensningsanlæg etc. Det kan altså ikke blive formålet med afskrivningerne, at status skal vise *kommunens »virkelige« nettoformue* i betydningen realisationsværdien. Man vil næppe kunne komme uden om ved bedømmelse af kommunernes økonomiske status fortsat at benytte almindeligt skøn og sammenligning af kommunerne indbyrdes til supplerung af regnskaberne talangivelser.

Som det foran er fremhævet, er det et led i systemet, at også *fondsfinansierede aktiver* skulle optages til afskrivning. Det kan efter systemet ikke forekomme, at aktiver er betalt umiddelbart over driften; men tænker man sig, at en kommune i stedet gik den vej at henlægge et driftsoverskud til f. eks. en dispositionsfond og derefter umiddelbart afholdt visse anlægsudgifter af dens midler, skulle aktivering og afskrivning ligeledes ske.

Gode grunde taler for gennemførelsen af dette princip, som da heller ingenlunde er ukendt i kommunal praksis. Det vil således i mange tilfælde med rette kunne anføres, at der gennem den skete finansiering er skabt en opsparing, som senere årgange af skatteydere ikke bør kunne opspise, og genanskaffelsessynspunktet, hensynet til gennem afskrivninger at tilvejebringe et beløb, der er tilstrækkeligt stort til at dække udgifterne til anskaffelse af et nyt tilsvarende anlæg, når det gamle er udslidt, taler også for aktivering.

Mod princippet hører man anført, at man ved at kræve det gennemført konsekvent vil kunne komme til at stille for store krav til nogle årgange af skatteydere. Tager man som udgangspunkt, at det pågældende aktiv efter de almindeligt fulgte regler normalt skulle dækkes over driften i løbet af f. eks. 20 år, vil man, hvis man finansierer udgiften ved hjælp af fondsmidler opsamlet gennem f. eks. de sidste 5 år og derefter afskriver anlæget over 20 år, i løbet af ialt 25 år tilvejebringe et beløb svarende til det dobbelte af anskaffelsesudgiften; og det gøres da på denne baggrund gældende, at skatteyderne herved tvinges til at betale det samme anlæg 2 gange. Det fremhæves til forstærkning af indvendingen, at afskrivningernes størrelse ikke er bestemt efter levetidssynspunktet, men at afskrivningerne foregår i et noget hastigere tempo.

Hele dette ræsonnement måtte imidlertid have som forudsætning, at henlæggelserne i sin tid til vedkommende fond er foretaget med det formål at lette investeringsbyrden for fremtidige årgange af skatteydere.

Det normale vil dog snarere være, at byrådet i en given situation anser det for muligt af et regnskabsårs driftsindtægter at afse et vist beløb til investeringer, herunder ekstraordinære henlæggelser, hvorved der kan tilvejebringes visse goder for kommunens beboere, som ellers havde været uopnåelige, men uden at man dermed gør sig nogen tanke om,

at fremtiden ikke skal bære sin normale fulde del af den samlede gennemsnitlige, årlige investeringsbyrde. Det naturlige vil derfor være som hovedregel at betragte fondshenlæggelser som en konsolidering, som skal bevares for kommunen.

Imidlertid kan det ikke udelukkes, at der kan forekomme undtagelser. Der tænkes herved ikke på fonds som snerydningsfond og skattereguleringsfond, der netop er bestemt til udjævning af svingninger på driftsregnskaberne, men på fonds henlagt til bestemte investeringsformål og fonds med karakter af dispositionsfonds. Det vil givetvis være overordentlig vanskeligt at trænge ind til de virkelige motiver til en given fondshensættelse, de vil også ofte være stærkt sammensatte, men det kan tænkes at forekomme, at ønsket om derigennem at bidrage til en konjunkturudligning kan indgå i motiverne på en sådan måde, at det ville virke stødende — og hæmmende på en iøvrigt velbegrundet økonomisk bestræbelse — dersom kravet om aktivering og afskrivning blev opretholdt ubetinget.

Inden for udvalget har det herefter været den overvejende opfattelse, at man ikke ved regnskabssystemet burde afskære de kommuner, der har lagt økonomisk sundhed og forudseenhed for dagen ved at foretage hensættelser og ved ikke at opspise dem til driftsformål, men anvende dem til investeringer, fra, når omstændighederne i særlig grad taler derfor, at modificere afskrivningskravet. Afgørelsen af, om en fastholden ved den aktive ring og afskrivning, der under alle omstændigheder bør være regelen også for fondsfinansierede anlæg, herunder anlæg finansierede af dispositionsfondsmidler o. l., i det enkelte tilfælde ville virke så tyngende eller i den grad mod sin hensigt, at der bør gøres en undtagelse, må kunne overlades vedkommende kommune selv.

Et fundamentalt led i systemet er, at indenrigsministeriet skulle *godkende de enkelte investeringer*, forinden de sættes i værk, enten post for post, efterhånden som investeringerne besluttet af byrådet, eller på den måde, at ministeriet tager stilling til de enkelte poster på et kapitalbudget for regnskabsåret, hvilket budget dog utvivlsomt i mange tilfælde måtte suppleres med tillægsbevillinger, som da ligeledes måtte forelægges til godkendelse, jfr. foran side 17. Dette vil i forhold til den nuværende ordning virke overordentlig omstæn-

deligt såvel for kommunerne som for ministeriet. Kommunerne er vant til, at store og kostbare investeringer normalt må forelægges ministeriet, idet de i regelen ikke vil kunne finansieres uden gældsstiftelse, men til gengæld er det kun et fåtal af kommunerne, som søger lånetilladelse til mindre anlæg, endsige bagateller som anskaffelse af kontormaskiner o. desl. Sådanne udgifter dækkes normalt umiddelbart over driften eller udlægges af kassen og dækkes af driften ved hjælp af årets driftsoverskud eller i løbet af nogle få regnskabsår. Undertiden benyttes fondsmidler. I alle tilfælde kan sagen — hvad der fra et tilsynssynspunkt også er naturligt — ordnes af kommunen uden forelæggelse for ministeriet, og særlig den velkonsoliderede kommune opnår gennem dette system en meget vidtrækkende handlefrihed.

Forlader man derimod lånekontrollen til fordel for en investeringsskontrol, må denne gøres generel, således at alle udgifter over kapitalregnskabet skal godkendes af ministeriet. En ordning, hvorefter visse anlægsudgifter skulle kunne afholdes af kommunen på egen hånd, f. eks. at ministeriets samtykke skulle være upåkrævet, når udgifterne afholdtes af fondsmidler, eventuelt endda blot udskilte fondsmidler, lader sig ikke praktisere. Den ville, da kommunerne skulle have fri låneadgang, fuldstændig underminere hele systemet. I forhold til Københavns kommune, med hvilken kommune tilsynet fra gammel tid føres gennem en investeringskontrol, idet de enkelte låns løbetid og afdragsregler ikke tilpasses efter låneformålet, og afdrag på lån ikke belastes driften, har man da også, uanset den omfattende økonomiske og politiske selvstændighed, der i det hele er indrømmet staden, draget den konsekvens, at alle anlægsudgifter skal forelægges og bliver forelagt ministeriet. Dette medfører naturligvis en nok så omfattende korrespondance med kommunen, idet den arbejdsplan, kommunalbestyrelsen udarbejder, kun indsendes til indenrigsministeriet til orientering ved behandlingen af de enkelte investeringssager og ikke til godkendelse af det samlede, deri indeholdte anlægsprogram.

Det er ganske vist i forvejen i mange tilfælde nødvendigt — fortrinsvis for at opnå statslån eller statstilskud — at kommunen retter henvendelse til et eller andet ministerium om godkendelse af en investering, forinden den iværksættes, men en regulær investerings-

kontrol vil nødvendigvis gøre, at der derudover skal rettes henvendelse til indenrigsministeriet og vel at mærke om enhver investering, og kan således ikke undgå at virke i retning af en forøgelse af administrationsbesværet.

Det må imidlertid også anses for tvivlsomt, om det overhovedet vil være rigtigt på denne måde at give ministeriet et selvstændigt ansvar for hver enkelt kommunal investering. Det er kommunalbestyrelsen og ikke ministeriet, som normalt har de bedste forudsætninger for at tage stilling til, om den enkelte investering er nødvendig eller forsvarlig. For ministeriet bør det i hovedsagen være kommunens samlede økonomi, der påkalder opmærksomheden, og de enkelte investeringer bør kun komme i søgelyset, for så vidt de har relation til denne. Efter systemet afskæres ministeriet i realiteten endog fra at falde tilbage på den kompromisløsning, der kunne vælges i tvivlstilfælde: at tillade investeringen mod ekstraordinært hurtigt afvikling.

Det har da også inden for udvalget været den overvejende opfattelse, at den hidtidige vidtgående investeringsfrihed er af en sådan værdi for kommunerne og er en så afgørende forudsætning for, at den kommunale forvaltning kan siges at være tilrettelagt på tilfredsstillende måde, såvel objektivt som subjektivt for de dermed beskæftigede, at man nærer betænkelighed ved at opgive den. Særlig i de mere velordnede og velsituerede kommuner, der er vant til ikke at mærke meget til det ministerielle tilsyn, forudser man, at overgang til en generel investeringskontrol, omfattende alle anlægsudgifter, store og små, og hvad enten de dækkes over driften, af fonds eller ved lån, ville føles som et væsentligt tilbageskridt.

Et videregående tilsyn, hvorefter f. eks. kommunernes anlægsvirksomhed i *konjunkturregulerende* øjemed og derfor i nogen grad med tilsidesættelse af de mere lokale hensyn ledes af statsmagten, har hidtil kun i begrænset omfang været praktiseret og er i hvert fald fra et kommunalegoistisk synspunkt ikke attråværdigt. Udvalget har ment i sine overvejelser at kunne bortse fra hensynet til tilvejebringelse af grundlag for en statsindgriben af denne art.

Der kan da heller ikke fra *udlandet* hentes eksempler på, at man er gået over fra lånekontrol til investeringskontrol og dermed har ophævet tilsynsmyndighedens indseende med

lånenes afdragstid og det princip, at afdragene på lån belastes driften. Tværtimod har man både i Norge, Sverige og England ment at måtte fastholde, at låneoptagelser kræver ministeriel godkendelse, og at afdrag på lån skal belastes driften. En redegørelse for spørgsmålet i den svenske betænkning fra 1943: Grunderna för den kommunala lånepolitiken, munder ud i, at en budgetkontrol også for kommunerne ville medføre forøget arbejde og sikkert blive følt som en yderligere begrænsning af deres handlefrihed, hvorfor det er tvivlsomt, om overhovedet nogen kommune ville foretrække denne ordning, selv om den fik mulighed derfor.

Det har da også i kommunal praksis steds været antaget, at en adgang til *fri låneoptagelse* navnlig i økonomiske nedgangsperioder og i mindre velsituerede kommuner, herunder kommuner, der har svært ved at opretholde en god likviditet, ikke vil være ufarlig. Det vil være vanskeligt at undgå, at kommuner, der under en ugunstig økonomisk udvikling kommer i bekneb, griber til låneudvejen i håb om, at vanskelighederne er forbigående og hurtigt vil kunne afhjælpes over driften ved næste års skatteudskrivning eller på anden måde, uanset at en mere nøgtern bedømmelse måtte fremhæve de erfaringsmæssige vanskeligheder ved at få dækket et een gang opstået driftsunderskud af betydning og føre kommunens ledelse til at foretrække andre midler til imødegåelse af den ugunstige udvikling.

For indenrigsministeriet ville det — selv forudsat at det blev udrustet med den fornødne lovhjemmel **til**, når omstændighederne talte derfor, frit at gribe ind over for en kommune med krav om ekstra skatteudskrivning, herunder de fra tidligere depressionsperioder kendte ekstravartaler skat i det løbende skatteår — normalt ikke være praktisk muligt i tide at dæmme op over for en faretruende udvikling, idet ministeriet sædvanligvis først for sent ville få rådighed over oplysningsmateriale, der var tilstrækkeligt til at danne grundlag for et så forholdsvis usædvanligt skridt

over for kommunen, som krav om ekstraordinær skatteudskrivning ville være.

Det kræver ikke nærmere påvisning, at det praktisk og politisk vil kunne berede næsten uoverstigelige vanskeligheder at gennemføre en hurtig oprettelse af situationen, dersom der først skrives ind, efter at der er oparbejdet et betydeligt underskud. Selv den klareste formelle hjemmel til at stille krav om styrkelse af egenkapitalen vil i en sådan situation kunne vise sig at være til ringe praktisk nytte.

Da det efter sagens natur netop er i vanskelige tider og i forhold til vanskeligt stillede kommuner, tilsynet bør være effektivt, medens det bør tilstræbes herudover at gøre det så umærkeligt som praktisk muligt, vil den frie låneadgang således i sig selv ikke være uden betænkelighed. Dette gælder også i forhold til alle de kommuner, der sørger for gennem alle vanskeligheder at holde deres økonomi i orden, men hvis almindelige omdømme, bl. a. på kapitalmarkedet, uundgåeligt vil blive påvirket, dersom forholdene udvikler sig sådan, at selv blot en enkelt kommune eller en lille gruppe af kommuner kommer i bekneb.

Selv om det må forventes, at kommunerne vil kunne opnå visse rentegevinster ved i højere grad, end det hidtil har været praktiseret, at indstille sig på at arbejde med de lånemidler, der til enhver tid kan skaffes på de billigste vilkår, således at der vælges og skiftes frit mellem korte og lange lån og mellem annuitetslån og såkaldte »serielån« (lån med lineær amortisation), må det heroverfor erindres, at en sådan spekulation som al spekulation indebærer en risiko. Under det klassiske system har kommunerne den fordel, at deres lån er fast placeret, medens de, hvis de f. eks. oparbejder en portefuille af korte eller uamortisable lån, kan risikere at være nødt til at søge dem fornyet på et under hensyn til udviklingen på pengemarkedet fra et låntager-synspunkt meget ubejligt tidspunkt. Kommunernes stilling er i så henseende væsentlig forskellig fra statens, idet denne gennem sin indflydelse på pengepolitikken bedre vil kunne skaffe sig den fornødne kredit.

Afsluttende bemærkninger.

Uanset at man inden for udvalget ville finde det uklogt at lukke øjnene for den kendsgerning, at opretholdelsen i kommuneregnskaberne af afdragsprincippet, der beteg-

ner en så iøjnefaldende afvigelse fra de almindeligt fulgte principper for regnskabsførelse, nok vil føre med sig, at spørgsmålet om kommuneregnskabsformen med mellemrum vil

dukke op igen, idet kommunalfolk må forudsættes jævnlige ved første øjekast at ville studse derover og må gøres fortrolige med motiveringen, har udvalget herefter fundet, at fordelene ved at foretrække lånekontrollen fremfor investeringskontrol og bevare afdragsprincippet er så overvejende, at man må nære betænkelighed ved at anbefale at forlade det.

Som det vil fremgå af det foregående, går udvalget imidlertid yderligere ind for, at kommunerne ikke helt og holdent begrænser sig til at administrere efter de regler, afdrags•

princippet i sig selv ville føre til, men navnlig gennem at belaste driften med det beløb, hvormed afskrivningerne måtte overskride afdrag på lån, og ved at foretage afskrivning på fondsskabte aktiver supplerer dette princip og derigennem lader også nogle af de fordele, afskrivningsprincippet indebærer, komme kommunerne tilgode.

Et mindretal inden for udvalget føler sig dog ikke tilfredsstillet herved, og har i en særudtalelse, side 39, nærmere uddybet sine synspunkter.

Bemærkninger om visse fondsmidler.

Kapitalfonden.

Udskillelespligten.

I det foregående (side 14—16) er det berørt, at systemet med lånekontrol indebærer, at visse kommunen tilkommende midler må holdes udskilt af kommunens almindelige kassebeholdning og anbragt om ikke, som det tidligere blev krævet, efter reglerne for umyndiges og andre under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn stående midler, så dog i hvert fald på særlig bank- eller sparekassebog, bl. a. med den virkning, at de, såfremt der på tidspunkter, hvor kommunens likviditet måtte være særlig anspændt, bliver brug for dem til styrkelse af driftskapitalen, ikke umiddelbart, men kun med udtrykkelig godkendelse fra indenrigsministeriets side, vil kunne benyttes hertil. Formålet med udskillelsen er, som også tidligere fremhævet, ikke en konsolidering af kommunerne — i så henseende ville der i regelen ikke kunne opnås meget ad denne vej — men at sikre, at de pågældende midler, der efter deres natur ikke blot rent midlertidigt, men mere varigt vil være til stede i likvid form, bevares for kommunen og ikke i realiteten beslaglægges til driftsformål, hvorfra de, som erfaringen viser, senere oftest kun med vanskelighed vil kunne skaffes restitueret.

De midler, der således kræves udskilt, er først og fremmest de den såkaldte *kapitalformue* tilhørende midler. Herved tænkes der på kapitalformuen i snævrere forstand, d. v. s. midler, der fra gammel tid har været udskilt som kapitalformue, midler hidrørende fra salg af faste ejendomme m. v., herunder pantebreve for restsalgssummer, afløsningssummer for bortfald af vedvarende rettigheder (bygafgift, jagtrettigheder), og visse midler hidrørende fra legater og gaver.

Om midler hidrørende fra de med indenrigsministeriets samtykke optagne *lån* til anlægsformål gælder det, at de kun må anvendes til bestemt angivne formål, men som regel

drages der ikke heraf den konsekvens, at de kræves udskilt af kassen. Dette hænger sammen med, at de normalt forholdsvis hurtigt vil finde anvendelse efter deres bestemmelse og kun sjældent vil kunne hjælpe en kommune til varigt at klare sig igennem med en for lille driftskapital. Uden for, hvad der normalt kræves udskilt, falder endvidere kommunens *fondsmidler* — bortset fra pensionsfondens — idet fondsmidlerne ganske vist efter den overleverede sprogbrug også tilhører kapitalformuen, men efter nyere praksis kun delvis anses undergivet de iøvrigt for kapitalformuen gældende regler, herunder bestemmelsen i købstadkommunallovens § 22, hvor efter der kræves indenrigsministeriets samtykke til at forbruge af kapitalformuen. Disse midlers oprindelse som tilvejebragt ved henlæggelser over driften medfører, at der, selv om hensynet til sikring af de af tidligere årgange af skatteydere tilvejebragte midler altid kan anføres, må meget tungtvejende grunde til for at bringe sådanne tvangsprægede midler som udskillelse til anvendelse. Det er at foretrække, at kommunen så vidt muligt selv får ansvaret for, at disse værdier ikke får lov til at smuldre bort.

Anvendelsesmuligheder for udskilte midler.

Der har fra gammel tid været en tilbøjelighed til at betragte midler, der på denne måde var udskilt, som, på en ejendommelig måde, urørlige. De har, skønt det til tider drejede sig om forholdsvis meget betydelige beløb, fået lov til at henstå på bank- eller sparekassebog urørt gennem lange årrækker. Kommunen havde ikke anden håndgribelig glæde af disse aktiver end renteindtægten, som normalt indgik i driften. Det føltes under disse omstændigheder ofte som noget ubehageligt, at f. eks. salgssummer for faste ejendomme

m. v. skulle betragtes som tilhørende kapitalformuen, idet de derved føltes til en vis grad at gå tabt for kommunens økonomi.

Herpå er der gennem de seneste års praksis allerede i nogen grad bødet, idet indenrigsministeriet er gået med til, ja under henvisning til de rådende forhold på pengemarkedet i en vis udstrækning har opmuntret til, at kommunerne gjorde brug af deres kapitalformuemidler — ligesom også af deres pensionsfondsmidler — til delvis selvfinansiering af deres anlægsvirksomhed. Dette er gennemført på den måde, at det er tilladt kommunerne at optage lån af de nævnte midler mod restitution gennem afdrag efter regler svarende til dem, der ville være blevet fastsat for tilsvarende lån udefra. Kommunerne har herved opnået at spare den høje rente af i de fleste tilfælde uopsigelige, langfristede lån.

Det umiddelbare overblik over, hvilke muligheder kapitalformuemidlerne frembød som grundlag for en vis selvfinansiering, har i mange kommuner været begrænset bl. a. derved, at disse midler ikke blev anbragt samlet, men på en række bank- og sparekassebøger — på opsigelse — i lokale pengeinstitutter. Det kan også have virket hæmmende, at man undertiden har haft en vis utilbøjelighed til i pengeknappe tider at hæve sådanne beløb, når man derved generede vedkommende pengeinstitut, som man måske iøvrigt havde en betydningsfuld forretningsforbindelse med.

Yderligere nyttiggørelse af de udskilte midler.

Inden for udvalget har der imidlertid været enighed om, at det måtte tilstræbes i videst muligt omfang at bane vejen for en nyttiggørelse af disse udskilte midler i kommunens økonomi. Med henblik herpå foreslås det, at de kommunen tilhørende midler, der skal holdes udskilt, samles i en *kapitalfond*, der kommer til at fremtræde som en særlig passivpost, konto 61, på status og altså udskilles fra det øvrige statusoverskud (konto 62, fremtidig kaldet: øvrige nettoformue). Til kapitalfonden hører også værdipapirer og tilgodehavender, hvori udskilte eller udskillelsespligtige midler er anbragt, og om hvilke det derfor gælder, at afdrag, salgssummer m. v. skal udskilles, efterhånden som de indgår. Et bilag til konto 61, indeholdende en specifikation af kapitalfonden efter anbringelsesmåden, vil be-

lyse, hvilke midler der til enhver tid er eller kan skaffes til rådighed til selvfinansiering af kapitaludgifter.

Til kapitalfonden henlægges først og fremmest kapitalformuemidlerne, jfr. foran. Også visse restlånesummer vil naturligt kunne indtages i kapitalfonden. Lånemidler vil nok som hidtil i almindelighed kunne henligge i kommunens kasse fra lånets optagelse, til der bliver brug for dem til det godkendte formål. Viser det sig imidlertid, at der ikke bliver brug for dem ifølge deres bestemmelse, f. eks. fordi arbejdet opgives, begrænses eller bliver billigere end budgetteret, og der ikke straks opnås tilladelse til at anvende dem til et andet, aktuelt formål, vil de naturligt kunne opføres på konto 61 som værende til disposition. Noget tilsvarende kan blive aktuelt med hensyn til lån, der optages for at udnytte en gunstig konjunktur til at sikre kapital til senere, endnu ikke besluttede investeringer, og måske i enkelte andre tilfælde.

Bogholderimæssigt medfører ordningen med lånerester i kapitalfonden ulejlighed med ompostering fra konto 62 til konto 61 og senere tilbageføring til konto 62, når midlerne tillades anvendt, men der skabes til gengæld ved systemet forudsætninger for tilvejebringelse af øget klarhed og overskuelighed på et betydningsfuldt område. Da det i mange tilfælde vil bero på et skøn, om et lånebeløb er »ledigt«, og om postering på konto 61 bør ske, vil det i væsentlig grad bero på kommunerne selv, om det tilstræbte resultat vil blive opnået i praksis.

I alle tilfælde gælder det naturligvis, at midler, der som disse hidrører fra lån, skal kunne tillades forbrugt uden restitution, og de holdes derfor udskilt for sig på konto 61-1, for større beløbs vedkommende endda på egne underkonti under 61-1 til oplysning om vedkommende låns afdragetid, som kan være af betydning ved godkendelsen af de formål, hvortil midlerne successive ønskes anvendt.

På underkonto 61-2, henlagt til regulering af låneoptagelser og afdragsbyrde, føres de beløb, der ifølge det foran side 13—14 anførte tilvejebringes over driften, konto 25-2, i de tilfælde, hvor der undtagelsesvis tillades optaget et lån på lempeligere afdragsbetingelser, end det pågældende låneformål tilsiger. Der kan herved være tale om længere afdragetid, om annuitetslån i stedet for lån med lige store halvårlige afdrag, om lån, der ikke skal

amortiseres i de første år af lånets løbetid, eventuelt over en længere periode, etc. I alle tilfælde af denne art vil de ekstra hensættelser, som ministeriet måtte kræve som vilkår for lånetilladelsen for at modvirke, at amortiseringsbyrden i for høj grad væltes over på fremtiden, naturligt kunne samles under kapitalfonden. Også disse hensættelser skal naturligvis efter deres oprindelse normalt kunne tillades forbrugt til anlægsformål uden restitution til kapitalfonden, og midlerne specificeres efter, hvilket lån de er knyttet til.

Under konto 61-3 samles de midler, som det — bortset fra jordkøb — ikke kan ventes tilladt, at kommunen forbruger uden restitution, det der svarer til de hidtidige kapitalformuemidler. Her opføres salgssummer for faste ejendomme, anlæg ni. v. og afløsningssummer for kapitaliserede afgifter, og hertil vil kommunalbestyrelsen naturligt kunne henlægge midler, der hensættes til kommende investeringer, og som ikke skal kunne forbruges uden restitution, men er tænkt som en varig styrkelse af kommunens egenkapital med henblik på forøgelse af dens muligheder for selvfinansiering. En særlig underkonto er afsat for det tilfælde, at kommunen måtte ønske at styrke fonden ved tilskrivning af renter, hvad der på baggrund af den hidtidige tendens til fortsat fald i pengeværdien vil harmonere med princippet om, at kommunens egenkapital ikke må forringes.

Kapitalfondens midler må som nævnt principielt holdes udskilt og anbragt i egne aktiver, men det ville volde uforholdsmæssig praktisk ulejlighed at gennemføre dette princip helt konsekvent, således at hvert enkelt indgående, kapitalfonden tilhørende beløb straks skulle indsættes på dennes bank- eller sparekassebøger. Udvalget mener da også, at der i almindelighed intet bør indvendes imod, at der i så henseende gås mere praktisk til værks, således at navnlig de afdragsydelse, der i årets løb indgår på fondens pantebreve m. v., og andre *mindre beløb kun udskilles med passende mellemrum*, eventuelt — alt efter beløbenes størrelse — først ved regnskabsårets udgang. Det er derfor også i specifikationen over kapitalfondens anbringelse forudsat, at kapitalfondsmidler midlertidigt kan være indeholdt i kassebeholdningen; men det forudsættes, at intet beløb henstår i kassen gennem et helt regnskabsår.

Det har gang på gang, navnlig i perioder med knaphed og høj rente på lånemarkedet, været følt om en betydelig ulempe for kommunerne, at de *ikke selv rådede over fornøden kapital* til iværksættelse af nødvendige arbejder, men var henvist til at acceptere lånemarkedets vilkår, vilkår som ofte kom til at svie til kommunerne i form af høj rente gennem en stor del af en menneskealder. Kommunerne har da også i vid udstrækning udnyttet forekommende muligheder for at oparbejde en egenkapital, der i sådanne situationer kunne virke som stødpude. Kommunerne har herved kunnet henvise til eksemplet fra andre lande, hvor det i højere grad end her i landet har været betragtet som en naturlig ting, at en ikke uvæsentlig del af anlægsvirksomheden blev finansieret uden låneoptagelse. **Kapitalfonden** er fra udvalgets side tænkt som den faste kerne i det værn, kommunerne opbygger mod vanskeligheder hidrørende fra svingninger på lånemarkedet, og det forekommer meget vigtigt, at kapitalfonden får en sådan størrelse, at den sammen med kommunens øvrige fonds kan betyde en virkelig hjælp i en vanskelig situation, således at kommunen kan låne pengene dér og mod restitution efter de almindelige regler for afdrag på lån og derigennem spare en merudgift til rente. Der vil derhos efter udvalgets opfattelse i princippet intet være til hinder for, at en kommune, når omstændighederne iøvrigt taler derfor, får tilladelse til at disponere over kapitalfondsmidler til midlertidig styrkelse af driftskapitalen. At kommunerne ville stå stærkere på lånemarkedet, hvis de som helhed var mindre afhængige deraf, end forholdet er i dag, siger sig selv.

Kapital fondens anvendelse i forbindelse med udstykningsforetagender.

Kapitalfonden tænkes imidlertid herudover at skulle opfylde den mission, kapitalformuen hidtil har haft som medvirkende ved finansieringen af de opgaver, kommunens *jordpolitik* fører med sig.

Under den hastige vækst, der har præget mange købstæder i dette århundrede, har det været en kommunal opgave af første rang gennem forudseende jordkøb og tilrettelæggelsen af hensigtsmæssige udstykninger at lede kommunens udvikling i den rigtige retning. Det har drejet sig om dels at spare udgifterne

ved en planløs udbygning af byen, dels at opnå besparelser gennem begrænsning af spekulationen.

Det har hidtil været almindeligt, at kommunerne fik tilladelse til at anvende kapitalformuemidler til *køb af jord* for derigennem at få hånd i hanke med udviklingen, uden at der stilledes krav om restitution, så længe jorden forblev i kommunens eje. Kapitalformuen fik først sine penge igen, efterhånden som der kom salgssummer ind ved eventuelle senere bortsalg af arealerne, normalt til byggegrunde.

I disse tilfælde stillede kapitalformuen altså ikke midlerne til rådighed som almindelige amortisable lån, og man undgik derved, som naturligt var, at belaste driften med udgiften til købesummerne for jorderne, der jo også måtte forudsættes at ville komme ind igen før eller senere.

Denne funktion forudsættes kapitalfonden at skulle overtage, og også de på konto 61-3 bogførte midler skal kunne anvendes på denne måde.

Imidlertid er det almindeligt, at kommunerne, medens de ligger med jorden, bygge-modner den og derefter sælger parcellerne for en pris, der indbefatter *byggemodningsudgifterne*.

Som byggemodningsudgifter medregnes herved udgifter til anlæg af almindelig bolig-gade eller -vej, herunder fortov, eller den hertil svarende del af udgiften ved en gennemgående og kostbarere gade eller vej, der tillige tjener som adgangsvej for parcellerne, samt, efter tilsvarende retningslinier, udgiften til kloakanlæg. Også udgifter til landinspektør medregnes. Til byggemodningsudgifterne henregner kommunerne ofte også udgiften til renter af jordkøbesum og byggemodningsudgifter i den tid, jorden er under udstykning. Til gengæld fradrages alle driftsindtægter af arealet. Kommunens hovedledninger for vand, gas og elektricitet vil normalt være lagt ud uden direkte bidrag fra de enkelte grundejere som sådanne, ligesom der i regelen ikke ydes særlige bidrag for ejerne af privat udstykkede grunde til sådanne ledninger (modsat stikledninger), og det vil derfor normalt heller ikke kunne ventes godkendt, at udgifter hertil for kommunens grundes vedkommende medregnes som byggemodningsudgifter.

Når kommunen selv har bygge-modnet sin jord, kompliceres afgørelsen af, hvor stor en

del af salgssummen for bortsolgte parceller der bør indgå i kapitalfonden.

Man kommer dog forholdsvis let over problemet i de tilfælde, *kapitalfonden har udlagt også byggemodningsudgiften*.

Under forudsætning af, at der ikke bygge-modnes større arealer ad gangen, end at kapitalformuen i løbet af få år får sine midler frigjort, og at salgssummerne fastsættes således, at udstykningsforetagendet ikke giver underskud, vil det efter praksis ikke være udelukket at opnå ministeriets tilladelse til, at byggemodningsudgifterne afholdes umiddelbart af kapitalformuen og restitueres, efterhånden som salg finder sted, ved at salgssummerne i deres helhed inddrages i kapitalformuen. Opstår et uforudset underskud, må det dækkes over driften, men når udstykningsforetagendet er tilrettelagt som anført, skulle problemet ikke antage noget større økonomisk format. Allerede fordi det erfaringsmæssigt i praksis ofte forekommer, at et udstykningsforetagende ikke giver dækning for påløbne renteudgifter, vil det dog normalt ikke kunne påregnes, at renteudgiften tillades finansieret af kapitalfonden.

Hvis der derimod bygge-modnes større arealer ad gangen, og det må forudses at kunne trække ud med afhændelsen, vil der være betænkeligheder forbundet med at til-lade et uamortisabelt lån af kapitalformuen til byggemodningen. Dette bliver umiddelbart indlysende i det ekstreme tilfælde, hvor det dybestliggende motiv eller blot et væsentligt medvirkende motiv til byggemodningsarbej-dets iværksættelse måtte være beskæftigelses-hensyn.

Er omvendt udstykningsforetagendet *i sin helhed — såvel jordkøb som byggemodning — finansieret over driften, ved udlæg af kassebeholdningen eller gennem lån*, opstår der normalt heller ikke noget større delingsproblem. Det kan i sådanne tilfælde — når jorden virkelig er erhvervet med udstykning for øje — i almindelighed ventes tilladt, at alene det over-skud, som måtte fremkomme, efter at lånene og udlægene af kassen er dækket, tilfalder kapitalformuen. (Beløb afholdt umiddelbart over driften tilbageføres normalt ikke **til** denne).

Mere kompliceret bliver forholdet i de al-

mindeligt forekommende tilfælde, hvor udgifterne til udstykningsforetagendet, grundkøbesum -j- byggeomdningsudgifter, er *afholdt dels af driften, forskudsvis af kassen eller ved lån og dels af kapital formuen.*

Der opstår i sådanne tilfælde dels spørgsmål om, hvor stor en del af indtægten ved bortsalg af parceller fra arealet der skal indgå i kapitalformuen, dels spørgsmålet om, i hvilket indbyrdes tempo henholdsvis kapitalformuens og driftskapitalens dækningskrav skal fyldestgøres, og endelig spørgsmålet om tempoet og fremgangsmåden ved anvendelsen af de midler, der ikke skal indgå i kapitalformuen, til afdrag på lån m. v.

En styrkelse af kapitalformuen med salgssummer for grunde eller betaling for byggeomdning, som er finansieret på anden måde end af kapitalformuen, kan måske nok i det enkelte tilfælde være en fornuftig foranstaltning, men vil som en generel, tvungen ordning virke tilfældigt og irrationelt. Der er herefter i de forskellige kommuner og med hensyn til de enkelte udstykningsforetagender inden for hver kommune praktiseret et stort antal forskellige ordninger sigtende til at foretage en rimelig *fordeling af salgssummerne* for hver enkelt solgt parcel, således at kapitalformuen får sine midler hjem, men dernæst også udlægene af kassen og afdragene på lån søges dækket, og kun det herefter eventuelt fremkommende overskud yderligere henlægges til kapitalformuen. I en del tilfælde har man herved slået sig til tåls med skematiske delingsnormer, i andre tilfælde har man søgt at gå nøjagtigere til værks.

Det vil være naturligt at tilstræbe en ordning, hvorefter man ikke nøjes med en generel, skematisk delingsnorm, men sikrer byrådet adgang til, dersom det ønskes, at få de beløb, der er dækket ved kasseudlæg og lån, tilbageført fuldt ud, for så vidt det kan ske uden tab for kapitalformuen. Dette vil nødvendigvis gøre, at der opstilles en arbejds- og finansieringsplan for hvert enkelt udstykningsforetagende og føres særskilt regnskab for dem.

Men dernæst opstår spørgsmålet om betimeligheden af at gennemføre en ordning, hvorefter i større eller mindre udstrækning dækningen af kasseudlæg og lån tidsmæssigt får *prioritet forud for kapitalformuens krav.*

Det søges herved så vidt muligt opnået, at det ikke bliver nødvendigt at skride til skatteudskrivning til midlertidig finansiering af et foretagende, der på længere sigt økonomisk kan hvile i sig selv.

En ordning af denne art kan etableres på mange forskellige måder, som ikke her i enkeltheder skal gennemgås. Er kapitalformuen udelukkende anvendt til grundkøbesum, eventuelt i forbindelse med, at der til byggeomdningen er stiftet et regulært amortisabelt lån hos kapitalformuen, et lån der i enhver henseende må behandles som de almindelige kommunelån, er det principielt næppe uforvarsomt at lade kapitalformuens udlæg til grundkøbesummen blive dækket sidst, når det blot kan anses for tilstrækkelig sikkert, at der inden for en overskuelig tid vil blive dækning, og driften i tvivlstilfælde belastes med passende beløb til hensættelser til kapitalformuen til imødegåelse af risikoen for tab.

For så vidt derimod kapitalformuemidler - med indenrigsministeriets samtykke, der naturligvis også er nødvendigt til en sådan disposition — er anvendt umiddelbart til selve byggeomdningen, uden at bestemte restitutionsregler er fastsat, finder de foran side 31 anførte forudsætninger og synspunkter tilsvarende anvendelse.

Under udvalgets drøftelser er der rejst spørgsmål om at gå endnu et skridt videre med hensyn til udnyttelse af kapitalformuemidlerne til finansiering af udstykningsforetagender.

Det, der herved er tænkt på, er de tilfælde, hvor en udgift til grundkøbesum eller byggeomdning oprindelig er afholdt ved lån eller forskudsvis af kassebeholdningen, eventuelt fordi der på det tidspunkt, hvor udgiften faldt, ikke var kapitalformuemidler disponible, men hvor kommunen bliver interesseret i på et eller andet senere tidspunkt at præstere forfaldne afdrag på lånene eller retablering af udlægene af kassebeholdningen ved hjælp af forhåndenværende kapitalformuemidler.

Der er inden for udvalget enighed om, at ordninger af denne art, hvorefter kapitalfonden så at sige præsterer en *løbende finansiering* af udstykningsforetagendet, under de foran side 31 angivne forudsætninger vil kunne være naturlige og velbegrundede, og udvalget anbefaler, at indenrigsministeriet,

når omstændighederne iøvrigt taler derfor, går med til at godkende sådanne ordninger.

Hvad enten kapitalformuen er impliceret i et udstykningsforetagende eller ikke, kan der i mange tilfælde være et behov for tilrettelæggelse af en ordning, hvorefter salgssummer og afdrag herpå ikke nødvendigvis skal anvendes til afdrag på lån eller retablering af kasseudlæg i de regnskabsår, de indgår, hvorved driftsregnskabet efter omstændighederne kan blive påvirket ret ujævnt og uberegneligt. Dette kan bl. a. opnås gennem oprettelse af en fond — kaldet *afdragsfond* — hvori salgssummerne indgår, og hvoraf der efter nærmere fastlagte regler skal kunne ydes bidrag til udredelsen af afdrag på vedkommende lån, bidrag, hvis størrelse til en vis grad kan forudberegnes, og som der derfor kan regnes med også i kommunens budgetter.

Sådanne ordninger er i visse tilfælde gennemført, og det vil være naturligt efter behov at gå videre ad denne vej.

Det er udvalgets tanke, at kapitalformuens virksomhed med finansiering af udstykningsforetagender efter de foran angivne linier skal kunne *videreføres af kapitalfonden*. Under konto 61-3-12 ff. vil herefter kunne opføres byggemodningsudgifter til udstykningsforetagender, når byggemodningen af indenrigsministeriet er tilladt finansieret af kapitalfonden. Udstykningsforetagenderne anses således regnskabsmæssigt som tilhørende den øvrige nettoformue (konto 62), og når der sælges af arealerne, bliver den bogførte værdi af det solgte at føre til afgang på konto 62.

I et særligt underbilag til konto 31-1 gives oplysninger om de udstykningsforetagenders forhold, der således helt eller delvis er finansieret af kapitalfondsmidler. Disse specifikationer er dog søgt begrænset mest muligt og vil ikke altid være ganske tilstrækkelige. Det forudsættes, at indenrigsministeriet i et vist omfang må kræve supplerende oplysninger, navnlig til belysning af udstykningsarealernes anvendelse og spørgsmålet om udstykningsforetagendernes forventede afvikling.

Driftskapitalen.

Ikke mindst den omstændighed, at ikke blot de i snævrere forstand kommunale opgaver, men også en række funktioner, der er mere eller mindre statsligt præget, udøves gennem kommunerne, som i kortere eller længere tid står i forskud med de dermed forbundne udgifter, gør, at kommunerne har brug for en forholdsvis anelig driftskapital, og i perioder, hvor omfanget af de offentlige funktioner er stigende, eller pengeværdien fallende, trænger spørgsmålet om den fornødne å jour-føring af kommunernes driftskapital sig på med betydelig styrke og kræver efter omstændighederne en ikke ringe indsats fra kommunernes side.

Erfaringen viser, at det ikke er muligt at angive et bestemt beløb, f. eks. et beløb pr. indbygger i kommunen eller en bestemt procent af et års skatteudskrivning, der kunne danne en generel norm for, hvor stor driftskapital købstadkommunerne under de rådende forhold bør have. Forholdene varierer fra kommune til kommune. Nogle kommuner vil foretrække til en vis grad og i kortere eller længere tid at forsøge at klare sig med andre

midler, såsom fondsmidler, til supplerende af driftskapitalen, og behovet for driftskapital varierer yderligere med befolkningens sammensætning, de kommunale opgavers omfang m. v. Mange kommuner kan bekræfte, at de selv med ikke ubetydelige fondsmidler i kassen, ikke for tiden vil kunne klare sig med en driftskapital på 200—250 kr. pr. indbygger, uden periodisk at være henvist til at trække på kassekredit.

Det forekommer at være af stor vigtighed, at kommunerne til stadighed erindrer betydningen af, at driftskapitalen til enhver tid er tilstrækkelig, således at de ikke unødigt udsættes for likviditetsvanskeligheder eller for tab og risiko ved delvis at være henvist til at finansiere de løbende udgifter ved hjælp af lånemidler. Udvalget har fundet det naturligt, at dette spørgsmåls betydningsfuldhed understreges ved, at driftskapitalen udskilles fra den øvrige nettoformue som en særlig statuspost (konto 60).

Den nugældende regnskabsform omfatter en *oversigt over kommunens regnskabsmæssige kassebeholdning*. Dette skema indeholder

foruden en opgørelse over driftskapitalens størrelse og anbringelse ved regnskabsårets begyndelse og udgang, der altså fremtidig må søges under konto 60, en oversigt over samtlige regnskabsbevægelser i årets løb, omfattende på indtægtssiden indtægter ifølge driftsregnskabet, henlæggelser fra driftsregnskabet, optagne lån, forbrug af aktiver, hævning af fonds m. v.; på udgiftssiden figurerer foruden udgifter ifølge driftsregnskabet udgifter til nyanlæg m. v., forøgelse af aktiver, forøgelse af fonds m. v.

Som det vil ses, bygger denne oversigt i det væsentlige på det forud for 1929-cirkulæret anvendte kasseregnskabs principper, der iøvrigt blev forladt ved den ved cirkulæret gennemførte sondring mellem status og driftsregnskab.

Det er udvalgets opfattelse, at den praktiske værdi af oversigten over den regnskabsmæssige kassebeholdning er aftaget noget, efter at anvendelsen af status og driftsregnskab er indarbejdet i kommunerne. Efter gennemførelsen af de af udvalget foreslåede ske-

maer vil oversigten ydermere sætte en del af sin berettigelse til som følge af den udførligere specificifikation af samtlige statuskonti og de dertil knyttede bemærkningsrubrikker, hvori der bør redegøres for anvendelsen af fondsmidler, for den endelige finansiering af anlæg og anskaffelser, der forskudsvis har været finansieret af kassebeholdningen o. s. v.

Udvalget er dog ikke blindt for, at det fremdeles vil kunne være af interesse i regnskaberne at have en samlet oversigt over de anlægsudgifter, der er afholdt inden for driftsregnskabet, samt over eventuel anden forøgelse af aktiver og forbrug af aktiver, og da ydermere en sådan oversigt er praktisk uundværlig for Det statistiske Departement ved udarbejdelsen af regnskabsstatistikken, er en i forhold til det tidligere skema betydeligt forenklet oversigt over kassebevægelserne medtaget blandt regnskabsformularerne. Skemaet vil eventuelt også kunne benyttes i forbindelse med udarbejdelsen af budgettet til opstilling af en vejledende oversigt over påtænkte anlægsarbejder m. v.

Pensionsfonds.

De senere års udvikling har medført en overmåde betydelig forøgelse af omfanget af de kommunerne påhvilende økonomiske forpligtelser i forbindelse med pensionering af tjenestemænd, dels fordi antallet af de i kommunernes tjeneste virkende er forøget, dels fordi forholdsvis flere end tidligere har opnået pensionsret, og endelig fordi gennemsnitslevealderen er tiltaget.

Takket være den omstændighed, at det endnu kun er de forholdsvis små årgange af pensionsberettigede, der har opnået pensionsringsalderen, er den aktuelle pensionsbyrde endnu i nogen grad begrænset, men det må forudses, at den i løbet af få årtier vil vokse overordentligt.

Til imødegåelse af disse forpligtelser har kommunerne i en vis udstrækning, navnlig for de yngre tjenestemænd, tegnet forsikringer, men dels er indtil nu vel kun en brøkdel af de pensionsberettigede tjenestemænd pensionsforsikrede, dels dækker pensionsforsikringerne med uvæsentlige undtagelser kun grundpensionen, ikke de under det nuværende prisniveau mere tyngende reguleringstilæg og midlertidige tillæg. Endelig falder ud-

gifterne til understøttelsesordninger udenfor. Det er således i virkeligheden kun en lille del af købstadkommunernes pensionsforpligtelser o. l., der dækkes gennem pensionsforsikring.

Ved bedømmelsen af kommunernes økonomiske situation, må det således erindres, at der ikke i kommunernes status er givet udtryk for den kapitaliserede værdi af de nævnte, ikke dækkede pensionsforpligtelser, og at de pensionsfonds, der optræder i regnskaberne, og som er tilvejebragt gennem afkortning i tjenestemændenes lønninger og henlæggelser over kommunernes driftsregnskaber, som regel kun vil modsvare en lille brøkdel af de ikke dækkede pensionsforpligtelser.

Det ville tjene til klarlægning af situationen, hvis der med mellemrum foretoges aktuarmæssige opgørelser af pensionsforpligtelserne, og oplysning om resultatet blev givet i kommentarerne til status, således at byrådet ved budgetlægningen og overskudsfordelingen kunne have opmærksomheden henvendt på spørgsmålet om eventuel yderligere styrkelse af kommunens pensionsfond, i det omfang man ikke vil foretrække en udvidelse af den forsikringsmæssige afdækning.

Pensionsfondene administreres under kommunernes almindelige regnskabsvæsen som en kommunerne tilhørende, men — som andetsteds berørt — som en fra den almindelige kommunekasse udskilt kapital. Ifølge de almindeligt gældende pensionsvedtægter skal pensionsfondenes midler anbringes efter de for umyndiges midler gældende regler, med mindre byrådet med indenrigsministeriets samtykke træffer bestemmelse om en anden anbringelsesmåde. Når lånemarkedet har ligget ugunstigt, og navnlig i de allersidste år, har kommunerne i en vis udstrækning opnået

tilladelse til at låne af disse midler til anlægsvirksomhed. Noget taler dog for det synspunkt, at pensionsfondsmidlerne, der til dels er tilvejebragt ved indeholdelse i tjenestemændenes lønninger, normalt bør forefindes i aktiver, hvis værdi er uafhængig af vedkommende kommunes økonomi. De bør derfor normalt kun bindes i kommunale investeringer, når forholdene iøvrigt i særlig grad taler derfor, og ligeledes fortrinsvis anvendes til investeringer, der betinger en forholdsvis kort restitutionsstid.

Bemærkninger om regnskabsformen iøvrigt.

Med hensyn til den regnskabsform, udvalget herefter foreslår autoriseret, bemærkes iøvrigt følgende:

Regnskabet deles som hidtil i *driftsregnskab* og *status*. Til regnskabet hører desuden en *oversigt over kassebevægelser i årets løb* og en *oversigt over kautions- og garantiforpligtelser*.

Ved udarbejdelsen af de nye skemaer til driftsregnskab og status er der lagt vægt på, at kontoplanen, eventuelt med særlige specifikationer inden for planens rammer, skal kunne anvendes i samtlige købstæder, således at man derigennem for så vidt skulle opnå indbyrdes sammenlignelige regnskaber, og at kontoplanen ligeledes nøje skulle kunne følges i de særlige indberetningsskemaer til Det statistiske Departement, ligesom de trykte regnskaber forventes i en vis udstrækning at kunne træde i stedet for indberetninger på særlige skemaer til forskellige ministerier m. v. Den af udvalget udarbejdede vejledning (bilag 1) skulle bidrage til udvikling af en ensartet anvendelse af regnskabsskemaerne.

Der er anvendt et *modificeret decimalsystem*, der skønnes mere hensigtsmæssigt end den hidtil anvendte blanding af tal og bogstaver. Kontonumrene tjener samtidig som *bilagsnumre*.

Udvalget vil finde det hensigtsmæssigt, om kommunernes regnskaber *mangfoldiggøres i ensartede formater*, og vil i så henseende anbefale standardformat A.S.5 (237X168 mm) for trykte regnskaber og iøvrigt, f. eks. ved duplikering, standardformat A.4 (210X297 mm)

Det trykte (mangfoldiggjorte) regnskab bør være ledsaget af *bemærkninger*, navnlig vedrørende væsentlige afvigelser mellem bevillingerne og regnskabsbeløbene samt vigtigere dispositioner i årets løb, f. eks. større anlægsarbejder og anskaffelser, realisation af aktiver, optagelse, indfrielse eller konvertering af lån, henlæggelser samt oplysninger om skat-

terestancer, de benyttede afskrivningsprocenter, hvor normen ikke er fulgt, etc.

Udvalget finder det hensigtsmæssigt, at de *tillægsbevillinger*, byrådet i henhold til købstadkommunallovens § 21, stk. 2, vedtager i årets løb, anføres i driftsregnskabet. Hidtil er kun de umiddelbart forud for regnskabsåret vedtagne overslagsbeløb opført i denne særlige kolonne for »overslag«, men byrådet får ikke derved umiddelbart overblik over stedfundne overskridelser, der kræver efterbevilning i forbindelse med regnskabsaflæggelsen. Med henblik herpå foreslås i selve driftsregnskabet foruden kolonnen for overslag en særlig kolonne for tillægsbevillinger, medens der i specifikationerne af praktiske grunde foreslås en kolonne for »bevilling«, omfattende såvel overslag som tillægsbevillinger; her vil det være hensigtsmæssigt inden for linien at anføre, hvilke beløb af de samlede bevillinger der er tillægsbevillinger, og hvornår disse bevillinger er meddelt.

Udvalget har fundet det rigtigt i videre omfang end hidtil at anvende *nettoposteringssystemet*, således at indtægter og udgifter, der er knyttet til samme administrationsgren inden for kommunens forvaltning, føres på samme hovedkonto. Herved opnås, at administrationsgrenens nettoresultat indgår i hovedoversigten over driftsregnskabet. Dette princip har medført ændret postering af f. eks. de på konto VI i det hidtidige skema opførte tilskud fra den fælleskommunale udligningsfond til delvis dækning af kommunens udgifter til offentlig forsorg, til alders- og invaliderenter, til drift af sygehuse og til skolevæsen. Som andre eksempler kan nævnes de hidtil i regnskabet spredte forskellige gebyrer, vederlag for opkrævning af skatter m. v., der fremtidig tages til indtægt på konto 11, almindelige administrationsudgifter.

Der er i de senere år en stadig tydeligere tendens i retning af, at vigtige kommunale opgaver løses af *flere kommuner i fællesskab*,

herunder af selskaber, hvori flere eller færre kommuner er interessenter. Hensynet til at sikre, at kommuneregnskaberne så vidt muligt giver et indtryk af kommunernes samlede driftsøkonomi, således som det må forudsættes at være kommunallovgivningens hensigt, og hensynet til at sikre de kommunale vælgere adgang til at gøre sig bekendt med regnskaberne også for sådanne fællesskaber, taler for, at deres regnskaber principielt optages i vedkommende kommuners regnskaber med angivelse af, hvor stor en del af totaludgiften eller -indtægten der falder på vedkommende kommune. Regnskaberne for virksomheder som de store kraftcentraler, der økonomisk forudsættes at skulle hvile i sig selv, har det ganske vist ikke været praksis at gengive i kommuneregnskaberne, og der bør efter udvalgets opfattelse ikke ske nogen ændring i så henseende, men regnskaber for sygehuse, skoler, alderdomshjem m. v., som drives for flere kommuners regning, bør ikke savnes i vedkommende kommuners regnskaber. Hvor de deltagende kommuners antal er betydeligt, eller visse af deltagernes andele er relativt små, vil udvalget dog finde det velbegrundet, at tilsynsmyndigheden dispenserer, men det specificerede regnskab bør dog altid gengives i mindst een kommunes regnskab.

Hovedoversigten over driftsregnskabet er søgt forenklet, dels ved udeladelse af nogle sammentællinger, dels ved inddragelse af nogle mindre betydende konti under henholdsvis »forskellige indtægter« og »andre udgifter«.

Det bemærkes særligt, at der eventuelt vil kunne foretages *henlæggelser* til fornyelsesfonds o. l. over de respektive driftsvirksomheders konti (på underkonto 28), men iøvrigt bør henlæggelser kun finde sted over den almindelige konto for henlæggelser (konto 25).

Hovedoversigten over status er sammentrængt til to sider. Til gengæld er der indført bilag med specifikationer til samtlige statusposter.

For at status skal kunne give et mere umiddelbart billede af kommunens formuemæssige stilling, har man udeladt de nuværende versurposter aktiv Q (kontante beholdninger tilhørende forskellige fonds m. v.) og R (udgif-

ter, som forskudsvis er afholdt af kassebeholdningen), jfr. henholdsvis passiv H og J.

På passivsiden er som foran nævnt driftskapitalen udskilt fra det øvrige statusoverskud (fremtidig foreslået benævnt »øvrige nettoformue«) som en særlig post (konto 60). Som bilag til konto 60 er optaget særlige specifikationer til afløsning af de hidtidige versurkonti Q og R.

I overensstemmelse med det foran side 29 anførte er endvidere kapitalfonden udskilt fra det øvrige statusoverskud (»øvrige nettoformue«) som en særlig konto (konto 61).

Det i 1929 autoriserede overslags- og regnskabsskema er i de siden da forløbne 25 år ført å jour på uformel måde. Dels har det forlag, der trykker og forhandler skemaerne (A/S Olaf O. Barfod & Co.), været opmærksom på ønskeligheden af at få foretaget de forandringer, udviklingen, herunder ændringer i lovgivningen, tilsagde, dels har de enkelte fagministerier, købstadforeningen og interesserede kommunalfolk foranlediget forandringer og forbedringer. Ændringerne er underhånden forelagt i indenrigsministeriet, men har ikke modtaget nogen officiel godkendelse.

Den hidtidige ordning har vel, hvad det formelle angår, ladet noget tilbage at, ønske, men den har fra et realitetssynspunkt virket ganske tilfredsstillende, for så vidt som skemaerne i det store og hele har været ført å jour på forsvarlig måde og har foreligget klar til anvendelse, når der var brug for dem. Netop den ganske uformelle fremgangsmåde ved iværksættelse af ændringerne har muliggjort en smidig og hurtig behandling. Man har telefonisk og på anden uofficiel måde kunnet indhente råd og vejledning hos sagskyndige, der var kendt for at besidde særlige forudsætninger for at udtale sig på det pågældende felt, og som det til enhver tid var muligt at komme i hurtig forbindelse med uden i nævneværdig grad at behøve at lade sig hæmme af formelle kompetenceovervejelser og -hensyn; og arbejdet har praktisk kunnet lade sig udføre løbende, efterhånden som problemerne opstod, med mindst mulig tids-spilde, herunder uden at behøve at afvente afholdelse af møder.

Kæmnerforeningens udvalg foreslår, at der til varetagelse af arbejdet med å jour-føringen — og med fortolkningen af skemaet —

hvor der måtte opstå tvivl herom — oprettes et rådgivende regnskabsråd bestående af sagkyndige med en tjenestemand fra indenrigsministeriet som formand.

Nærværende udvalg lægger afgørende vægt på, at den hidtidige hurtighed og smidighed ved ekspeditionsformen bevares, men mener dog at måtte henstille til ministeriets velvillige overvejelse, at der nedsættes et snævert rådgivende regnskabsråd, hvis medlemmer kan danne den faste kerne i den kreds af sagkyndige, hvis bistand påkaldes til det omhandlede

arbejde. Man forudsætter, at rådets kompetence og forretningsorden fastsættes således, at fordelene ved rådets etablering ikke opnås på bekostning af det fornævnte hensyn til hurtig og smidig forretningsgang.

Udvalget ville endvidere finde det ønskeligt, at der, selv om afskrivningerne ikke umiddelbart skal belastes driften, bl. a. af hensyn til regnskabernes sammenlignelighed tilstræbes gennemført ensartede afskrivningssatser i kommunerne, og at der med henblik herpå udarbejdes en normal-afskrivningstabel.

Særudtalelse af Axel Nielsen, Firode Rasmussen og Erik Tjørnehøj.

Et mindretal bestående af kommunaldirektør *Axel Nielsen*, kommunaldirektør *Frode Rasmussen* og økonomidirektør *Erik Tjørnehøj* har i forbindelse med foranstående betænkning ønsket at fremsætte følgende særudtalelse:

1. Ved udformningen af det kommunale budget- og regnskabsgrundlag må det bærende hensyn være tilvejebringelse af et system, der på en enkel og let overskuelig måde giver et billede af kommunernes økonomi. Efter vore erfaringer er der i det budget- og regnskabssystem, som hidtil har været anvendt af købstadkommunerne og et betydeligt antal landkommuner med bymæssig bebyggelse, og som i hovedtrækkene foreslås bevaret, adskillige områder, som er vanskeligt tilgængelige for alle, der ikke har speciel uddannelse i kommunal regnskabsførelse. Dette gælder navnlig de ret komplicerede regnskabsmæssige og finansielle problemer, der opstår som følge af, at købstadkommunernes anlægsudgifter overføres til driftsbudgetterne (driftsregnskaberne) på grundlag af låneafdrag i stedet for på grundlag af anlægenes afskrivninger.

Selv om den økonomiske virksomhed, kommunerne udfolder, forfølger andre formål end privatøkonomiske foretagender, er det ikke tilladt heraf at slutte, at den regnskabsmæssige og driftsøkonomiske teknik, som er udviklet inden for erhvervslivet, skulle være uanvendelig i købstadkommunerne. Man burde efter vor opfattelse tværtimod tilstræbe i det omfang, det er muligt, at anvende samme regnskabsteknik i kommunerne som i erhvervslivet, ikke mindst fordi alle, der er fortrolige med erhvervslivets regnskabsmæssige problemer, derved lettere ville kunne orientere sig i et kommunebudget og -regnskab. Hertil kommer, at de kommunale forsyningsvirksomheder, der som bekendt udgør et i økonomisk henseende ret betydnings-

fuldt område inden for den kommunale forvaltning, i vid udstrækning administreres ud fra mere forretningsmæssige principper.

Det foreslåede skema for affattelsen af købstadkommunernes budgetter og regnskaber frembyder på adskillige punkter fordele i retning af en mere systematisk og overskuelig opstilling af kommunernes budgetter og regnskaber. Det er dog efter vor opfattelse en væsentlig mangel ved det foreslåede skema, at der ikke er foretaget en klar sondring mellem drifts- og kapitalposternes placering.

Med hensyn til det særdeles vigtige punkt i budget- og regnskabssystemet, der vedrører forbindelsen mellem drifts- og kapitalbudgettet (drifts- og kapitalregnskabet), er det vor opfattelse, at gennemførelsen af de principper, der ligger til grund for det af kærnerforeningen udarbejdede forslag, ville medføre en afgørende forenkling og gøre budget og regnskab til et lettere håndterligt redskab for både kommunalbestyrelsesmedlemmer og tjenestemænd. Kærnerforeningens forslag om i lighed med statens, Københavns kommunes og de københavnske omegnskommuners fremgangsmåde at basere anlægsudgifternes fordeling over de enkelte års driftsbudgetter på grundlag af anlægenes afskrivning i stedet for lånenes afdrag ville ikke alene medføre en betydningsfuld simplificering af købstædernes budget- og regnskabssystem, men tillige indebære den fordel, at der skabtes fuld sikkerhed for, at kommunerne ikke forringer deres formuemæssige stilling i de år, hvor afskrivningerne overstiger afdragene.

Ikke mindst på baggrund af de relativt store kommunale investeringer, der under krigs- og efterkrigsårenes højkonjunktur er gennemført uden optagelse af lån, anser vi det for uheldigt at undlade at gennemføre en almindelig begrænsning af kommunernes adgang til at opspise den nettoformue, der her

er skabt. Da tilmed afskrivningsprocenterne ville kunne fastsættes således, at de taget som gennemsnit gav samme belastning af de årlige driftsbudgetter som de afdragsprocenter, der hidtil har været gældende, ses der ikke at være grundlag for at befrygte en forringelse af kommunernes finansielle sundhed ved praktisering af afskrivningsprincippet.

2. I betragtning af, at købstadkommunerne siden begyndelsen af 1930'erne har ført et drifts- og statusregnskab baseret på det dobbelte bogholderis princip, må de regler, der gælder med hensyn til forvaltningen af købstædernes kapitalindtægter, forekomme noget forældede. Reglerne om, at købstadkommunernes kapitalindtægter skal indsættes på særlige bank- og sparekassebøger eller anbringes i kreditforeningsobligationer el. lign., er indført på et tidspunkt, hvor købstadkommunerne førte et mere primitivt kasseregnskab, der ikke tillod en systematisk kontrol med kommunernes kapitalforvaltning gennem statusregnskabet.

Det er vor opfattelse, at det store flertal af landets købstæder og andre bykommuner i den daglige forvaltning af kommunernes likvide kapital forlængst er ophørt med at holde de forskellige kapitalindtægter kasse-

mæssigt adskilt. For at opnå den bedst mulige udnyttelse af de likvide kapitalmidler og derved spare skatteyderne for unødvendige renteudgifter er de fleste kommuner kommet ind på at udskyde optagelse af lån på tidspunkter, hvor den faktiske kassebeholdning er stor nok til at dække aktuelle investeringsbehov, uanset om denne beholdnings likvide midler »tilhører« »driftskapitalen«, »fonds« eller »kapitalformue«.

Formentlig i erkendelse af, at det gældende, ret indviklede skuffeprincip er uforeneligt med en økonomisk set forsvarlig udnyttelse af kommunernes kapitalbeholdninger har tilsynsmyndigheden i adskillige tilfælde sanktioneret undtagelser fra dette princip konsekvente gennemførelse. Selv om forslaget om indførelse af en »kapitalfond« kan tages som udtryk for, at tilsynsmyndigheden også i fremtiden vil være ret liberal i sin kontrol med kapitalforvaltningsreglernes overholdelse, forekommer det os uheldigt, at man fastholder principper, der har deres rod i et forlængst forladt regnskabssystem, og som bidrager til at komplicere regnskabet og virker som en opfordring til en økonomisk mindre hensigtsmæssig forvaltning af kommunernes kapital.

BILAG

Udkast til vejledning ved benyttelsen af overslags- og regnskabsskema for købstadkommuner.

Nedenstående bestemmelser vil være at iagttage ved benyttelsen af det af indenrigsministeriet under — — — 1954 autoriserede overslags- og regnskabsskema for købstadkommuner.

Almindelige bestemmelser.

Skemaernes hovedkontobetegnelse og -numre må i alle tilfælde benyttes.

Ligeledes må underkontobetegnelse og -numre følges. For så vidt der skulle være brug for andre end de angivne konti, vil der i regelen være et antal numre uden tekst, der vil kunne anvendes, og såvel disse numre som de med tekst forsynede numre vil kunne specificeres yderligere. Kontiene »andre indtægter« og »andre udgifter« bør normalt kun anvendes, når der er tale om mindre poster, der ikke kræver specifikation. Kun for så vidt de faktiske forhold inden for det pågældende administrationsområde i det enkelte tilfælde taler afgørende derfor, kan skemaets underkontobetegnelse og -numre fraviges.

Benyttes en konto eller underkonto ikke, må nummeret ikke anvendes på anden måde. Sådanne ubenyttede konti behøver ikke at opføres med O, men kan udelades.

Bestemmelser vedrørende driftsoverslag og -regnskab.

Lønninger posteres på de dertil beregnede konti for lønninger, med mindre det drejer sig om lønninger til personer, der er specielt antaget til udførelse af arbejde, der henhører under særlige konti, f. eks. arbejde ved fast ejendom, inventar, vedligeholdelse, anlæg, rengøring og skovning samt — særlig for driftsvirksomhedernes vedkommende — underkontiene: 16, hovedledninger, 17, stikledninger, og 18, målere; såfremt en persons arbejde fordeler sig på flere felter, må en for-

deling mellem kontiene foretages, eventuelt således, at de enkelte lønningsbeløb ved udbetalingen foreløbig opføres på lønningskonto og først senere — ved regnskabets afslutning — omposteres til de respektive specielle konti.

Til *bidrag til alderssparefonden*, der i de fleste kommuner er af underordnet betydning, er der ikke afsat særlige underkonti; disse bidrag forudsættes opført på underkontiene »tilskud til pensionsfond«.

Under »*skatter, afgifter og forsikringer*« opføres bl. a. ulykkesforsikringspræmier og bidrag til arbejdsløshedsfonden; på konto 11 opføres disse udgifter dog under »andre udgifter«, med mindre beløbene ønskes opført samlet for hele den centrale forvaltnings personale på konto 11-10.

Underkontiene »*fast ejendom*« omfatter udgifter vedrørende grund, bygninger, hegn og lokaleleje, for så vidt der ikke under vedkommende konto findes særlige underkonti for disse udgifter.

På de særlige konti for *anlæg og anskaffelser* føres sådanne over driften afholdte anlægs- og anskaffelsesudgifter, der ikke som f. eks. udgifter af mindre omfang eller udgifter til genanskaffelse af slidt inventar naturligt henhører under konti for vedligeholdelse eller andre konti.

Det vil være hensigtsmæssigt, om der i bemærkningerne til regnskabet gives oplysning om de benyttede afskrivningsprocenter, hvor normen ikke er fulgt.

Indtægter.

Konto i. Renter.

Under 1-3, renter af driftskapital til driftsvirksomheder o. l., føres også renter af lagerbeholdninger.

Som rentesats ved beregning af renterne under kontiene 1-3, 1-4 og 1-5 bør i al-

mindelighed anvendes 5 pet. Dette gælder, selv om der til anskaffelsen af de pågældende aktiver er optaget højere eller lavere forrentede lån, f. eks. bygninger opført med lavere forrentede statslån.

Under konto 1-17 optages som renteudgift afskrivning af de på aktivkonto 39-3-3-2 opførte kurstab og låneomkostninger, der er afholdt af kassebeholdningen. Afskrivningen må ikke strække sig ud over lånets løbetid, og ofte vil en væsentlig hurtigere afskrivning være praktisk, f. eks. når beløbet relativt eller absolut er af mindre størrelse; i sådanne tilfælde vil det jævnlige være hensigtsmæssigt straks at føre hele kurstabet til udgift på konto 1-17. Afskrivning af de på konto 39-3-3-1 opførte beløb vedrørende kurstab, der er inddækket ved låneoptagelser, føres derimod ikke som renteudgift, jfr. bemærkningerne til konto 39.

Konto 3 til 8. Kommunens driftsvirksomheder.

Forsyningsvirksomhedernes underkonti 11 til 15 omfatter produktionen, medens underkontiene 16 til 19 vedrører distributionen.

Konto 4. Elforsyning.

Konto 4-16, hovedfordelingsnet, omfatter driften af transformerstationer, omformerstationer, ensretterstationer og højspændingsledninger mellem egen central og understationer, medens konto 4-17, forsyningsledninger, omfatter driften af lavspændingsledninger.

Konto 6. Vandforsyning.

Såfremt kommunen anvender den fremgangsmåde at overføre en del af afgiften af vandklosetter (konto 6-3) til konto for kloakvæsen (19-1), fradrages dette beløb inden for linien og tages til indtægt på konto 19-1-22.

Konto 7. Slagtehus og kødkontrol.

På denne konto medtages indtægterne og udgifterne ved slagtehusdriften og den obligatoriske kødkontrol, jfr. § 3 i lov nr. 423 af 12. april 1949 om indenrigs kødkontrol, hvilke virksomheder i regelen drives under eet og vanskeligt regnskabsmæssigt kan adskilles.

Udgifterne til den i kødkontrollovens § 5 omhandlede efterkontrol med slagtet kød og den i § 3 i lov nr. 386 af 22. februar 1939 om udførsel, indførsel og forhandling af fjerkræ nævnte kontrol med slagtet fjerkræ op-

føres derimod under 15-17, levnedsmiddelkontrol.

Konto 10. Skatter.

De lidet betydende — og de fleste steder efterhånden bortfaldne — afgifter af fast ejendom, der hidtil har haft en særlig konto (IV), nemlig faste årlige afgifter, som ved salg af kommunale ejendomme er pålagt disse, grundafgifter, bygafgift i henhold til forordning af 18. oktober 1811 og rekognition, skal fremtidig opføres under ejendomsskat som »andre afgifter« (konto 10-4-5).

Udgifter.

Konto 11. Almindelige administrationsudgifter.

På grund af de store forskelligheder i opbygningen af købstædernes administration har det ikke været muligt at opstille en konto-plan for almindelige administrationsudgifter, passende for alle købstæder. Planen for denne konto må derfor efter omstændighederne lempes efter de stedlige forhold, dog således at hovedtrækkene bevares.

Som et led i gennemførelsen af »nettoposteringsprincippet« er en række indtægter, der hidtil har stået spredt på forskellige indtægtskonti, nu ført til fradrag under 11-11, indtægter vedrørende administrationen.

På konto 11-1-7, andre udgifter, opføres bl. a. udgifter til ulykkesforsikring, mødediæter, rejser og repræsentation vedrørende byrådsmedlemmerne. Udgifter til ulykkesforsikring af den centrale administrations personale kan føres samlet på denne konto eller fordeles på de enkelte specialafdelingens konti for andre udgifter (konto 11-2-7, 11-3-7 o. s. v.).

Dagpenge og befodringsudgifter vedrørende det sociale udvalg samt honorar til det sociale udvalgs formand føres på konto 11-7-7, andre udgifter under social forvaltning.

Konto 11-4 omfatter foruden skatteligning også skatteopkrævning, medmindre opkrævningen er henlagt under bogholderi og kasse, konto 11-3.

De på konto 11-12, refusion fra driftsvirksomheder m. v. af andel i almindelige administrationsudgifter, afsatte underkonti 11-12-17 ff er beregnet til de tilfælde, hvor kommunen måtte have fundet anledning til at belaste anlægsarbejder med en andel i kommu-

nens almindelige administrationsudgifter. Arbejderne må specificeres, og andelene i almindelige administrationsudgifter opgøres særskilt for hvert arbejde.

På en række driftskonti er der afsat særlige underkonti til opførelse af »andel i almindelige administrationsudgifter«. Såfremt der også på andre driftskonti måtte være behov for at beregne sådanne andele, vil beløbene kunne opføres i særlige poster på underkontiene for »andre udgifter«.

Konto 15. Sygehus- og sundhedsudgifter.

Konto 15-1 omfatter kommunens eget sygehus samt sygehuse, kommunen ejer og driver i fællesskab med andre kommuner.

Udgifter til anlæg og anskaffelser, herunder genanskaffelser, der ikke kan forventes finansieret af låne- eller eventuelt fondsmidler, vil i kommunens regnskab være at opføre under konto 15-1-6-1, uanset om det enkelte sygehus i sit regnskab i overensstemmelse med det af Sygehusforeningen i Danmark udarbejdede standard-sygehusregnskab alene belaster driftsregnskabet med sådanne udgifter gennem forrentning og afskrivning.

Under konto 15-1-6-2 føres udgifter i forbindelse med patienters indlæggelse på fremmede sygehuse i overensstemmelse med de i indenrigsministeriets cirkulære af 10. november 1950 indeholdte regler. Foreligger der derimod en egentlig overenskomst med vedkommende sygehus om indlæggelsesret, posteres udgifter ved patienters indlæggelse derimod på konto 15-2.

For sygehuse i fælleseje med andre kommuner opføres disse kommuners andel i driftsunderskudet under post 15-1-10, enten samlet eller specificeret for de enkelte delta-gende kommuner.

Konto 15-2 omfatter udgifter vedrørende andre sygehuse, på hvilke kommunen har indlæggelsesret mod betaling uden at være medejer; for så vidt udgiften udgør et egentligt driftstilskud eventuelt med særligt tilskud til forrentning og afskrivning, posteres tilskudet på 15-2-1 og eventuelt 2. Ydes der alene et bestemt beløb pr. sygedag for indlagte patienter, posteres udgiften på 15-2-3.

Konto 15-5, folkekur anstalt o. l., omfatter dels tilskud til drift af f. eks. rekreativshjem, der drives i fællesskab med andre kommuner (15-5-1), dels betaling for ophold for kom-

munens beboere på folkekuranstalter o. lign. (15-5-2).

Konto 16. Skoler.

Konto 16-1, lærerlønninger m. v., underkontiene 1 til 17, omfatter de i lærerlønningssloven normerede lønninger, heri indbefattet indeholdte pensionsbidrag og boligfradrag m. v. (herunder lønninger for månedslønnede vakancelærere).

Konto 16-1-21 vedrører kommunale løntil-læg udover de i lærerlønningssloven normerede lønninger, herunder værdien af fri opvarmning.

Under konto 16-2, lønninger til pedeller m. v., er indbefattet indeholdte pensionsbidrag og boligfradrag samt tillæg, herunder værdien af friboliger (konto 16-4-7) og fri varme.

Konto 16-3, pensionering af pedeller, opsynsmænd m. v., vedrører kun pensionering af personale, der er ansat under skolevæsenet, men ikke pensioneres gennem skolefonden i henhold til lærerlønningsslovens bestemmelser.

Konto 16-4-1, udgifter til skolebygninger og lærerboliger, omfatter bl. a. udgifter til anskaffelse og vedligeholdelse af tekniske installationer, ovne, komfurer o. l., anlæg og vedligeholdelse af skolegård, sportsplads, skolebadeanstalt og skolehave samt leje af skolelokaler uden for skolebygningerne.

Konto 17. Andre kulturelle udgifter.

Under konto 17-1 hører alene biblioteker, som drives af kommunen, medens tilskud til andre biblioteker (bortset fra skolebiblioteker, se konto 16-11) opføres på konto 17-2.

Konto 17-3 omfatter på tilsvarende måde kun kommunalt drevne museer, hvorimod tilskud til ikke-kommunale museer rettest bør opføres på konto 23-3, tilskud til kulturelle formål.

Konto 19. Spildevand, renovation m. v.

Som konto 19-1-22 anføres eventuelt afgift af vandklosetter, overført fra konto 6-3, jfr. bemærkningerne til denne konto.

Konto 23. Bidrag til forskellige institutioner og formål.

Der er foretaget en opdeling efter sociale, sundhedsmæssige, kulturelle, idrætsmæssige og andre formål.

På denne konto bør ikke opføres bidrag, som kommunen er pligtig at yde i henhold til gældende love, eller bidrag til lokale institutioner, som kommunerne sædvanemæssigt støtter, for så vidt der findes specialkonti for sådanne bidrag, f. eks. tilskud til private institutioner for forebyggende børneforsorg (konto 12-13-11 og 12) eller tilskud til folkebiblioteker, der ikke drives af kommunen selv (konto 17-2).

Konto 24. Andre udgifter.

På konto 24-1-3, andre udgifter, opføres bl. a. de i enkelte kommuner forekommende bidrag til løbende indkvarteringsudgifter.

Den tidligere på konto XXVI A, forskellige andre udgifter, optagne post for afskrivning på inventar, der ikke hører til bestemte ejendomme, er udgået som værende uden praktisk betydning; sådant inventar afskrives på regnskabet for den forvaltningsgren (f. eks. vejvæsenet), hvorunder det pågældende inventar administreres.

Konto 25. Afdrag og henlæggelser.

Skemaet forudsætter, at det kan forekomme, at et lån tillades optaget på ekstraordinære afdragsvilkår, mod at driften belastes med særlige henlæggelser afpasset således, at de, sammenlagt med de stipulerede afdrag, svarer til normale afdrag på lånet. Henlæggelser af denne art posteres på konto 25-2.

For så vidt de således hensatte beløb tillades anvendt til lempelse af afdragsbyrden i regnskabsår, hvor usædvanlige afdragsvilkår gør et lån ekstraordinært tyngende, posteres beløbet på konto 25-3-3.

Anvendelse af indkomne afdrag på pantebreve o. l. til betaling af afdrag på kommunens lån (konto 25-3-1) forudsætter indenrigsministeriets samtykke.

Er de samlede afskrivninger (konto 25-4) mindre end de samlede afdrag (konto 25-1 til 3), således at der fremkommer en »positiv saldo«, medfører dette en tilsvarende forøgelse af kommunens nettoformue. Er der foretaget henlæggelse over konto 25-2 til regulering af låneoptagelse og afdragsbyrde, overføres af den »positive saldo« et til henlæggelsen under konto 25-2 svarende beløb til kapitalfonden (konto 61-2). Den »positive saldo« iøvrigt henlægges til den øvrige nettoformue (konto 62).

Er de samlede afskrivninger større end af-

dragene, bør der normalt over konto 25-5 foretages en henlæggelse, således at formueforbrug gennem formindskelse af nettoformuen undgås.

Bestemmelser vedrørende status.

Aktiver.

Hvor ikke afgørende hensyn taler derimod, bør aktivernes »bøgførte værdi« være anlægs- eller anskaffelsessummen med fradrag af eventuel afgang ved afskrivning eller afhændelse.

Ved delvis afhændelse af et aktiv, f. eks. ved udstykning af en ejendom, bør i regelen, uanset om der skønnes at være indvundet en fortjeneste, hele salgssummen føres til afgang, således at den bogførte værdi eventuelt bliver lavere end den resterende ejendoms virkelige værdi; forøgelse af nettoformuen i denne anledning vil da først ske, når hele ejendommen er realiseret og fortjenesten endeligt konstateret. Såfremt derimod en del af et aktiv afhændes til en pris, der forholds-mæssigt må skønnes at indebære et tab, bør dette give anledning til ekstraordinær afskrivning. Sådant afskrivning bør normalt belastes driften, men i visse tilfælde vil det (bortset fra udstykningsforetagender, der skal hvile økonomisk i sig selv) være forsvarligt at afskrive tabet over konto 62, for så vidt tabet må henføres til almindelige konjunkturbevægelser.

Det bemærkes, at ikke blot aktiver erhvervet for lånemidler må afskrives, men at også aktiver, hvis anskaffelse er finansieret af fondsmidler, i almindelighed bør optages i status og afskrives, således at de pågældende fonds derigennem reetableres.

Jorder, stats- og kreditforeningsobligationer og lignende værdifaste aktiver afskrives normalt ikke.

I specifikationerne til en række statuskonti er der afsat en særlig rubrik for »Bemærkninger til tilgang og afgang«. Det er vigtigt, at der her gives fyldestgørende forklaring med hensyn til statusbevægelserne, eventuelt i form af henvisning til andre konti, når årsagen til bevægelserne ikke umiddelbart fremgår af regnskabet. Særlig fremhæves nødvendigheden af forklaringer til forståelse af bevægelser på kontiene 58 til 60, herunder vedrørende anvendelsen af opsamlet driftsover-

skud og fonds eller vedrørende den endelige finansiering af anlæg og anskaffelser, der forskudsvis har været afholdt af kassen.

Konto 31. Faste ejendomme og inventar.

Også ejendomme, af hvilke kommunen kun ejer en andel, må optages som aktiv, for så vidt angår kommunens andel, medens den samlede bogførte værdi anføres inden for linien. Er kommunens andel varierende (efter indbyggerantal eller lignende), må andelen på opgørelsestidspunktet anføres med forklaring i bemærkningsrubrikken.

Har en kommune opnået indenrigsministeriets samtykke til at finansiere et udstykningsforetagende helt eller delvis af kapitalfondens midler med henblik på, at foretagendet økonomisk skal hvile i sig selv, bliver der for dette at aflægge særligt specificeret regnskab i den foreskrevne form på et underbilag til konto 31-1.

Anskaffelses- og salgssummerne for udstykningsarealerne opføres i disse specifikationer med bruttobeløb modsat i hovedregnskabet, hvor udstykningsforetagendet ved regnskabsårets begyndelse og slutning kun opføres med nettoværdien.

Som byggemodningsudgifter kan medregnes udgifter til anlæg af almindelige bolig-gader eller -veje, herunder fortove, på arealerne eller en hertil svarende del af udgiften ved en kostbarere gade eller vej, der tillige tjener som adgangsvej for parcellerne. Efter tilsvarende retningslinier kan medtages udgifter til kloakering af arealet. Udgifter til nedlægning af forsyningsledninger for gas, vand og elektricitet kan normalt ikke medregnes. Undtagelse kan dog gøres i kommuner, der kræver grundejerbidrag til nedlægning af forsyningsledninger til arealer, der byggemodnes på privat bekostning som led i ikke-kommunale udstykningsforetagender. Renter af grundkøbesummen i den tid, arealet er under udstykning — modsat den tid, det henligger som landbrugsareal — og renter af byggemodningsudgifterne vil kunne bogføres som byggemodningsudgift. Renterne kan dog normalt ikke forventes tilladt finansieret af kapitalfondens.

Under konto 31-5 opføres kommunens »andre faste ejendomme og inventar«, ordnet efter administrationsområder, således:

- konto
- 31-5- 1. Rådhus og administrationsbygning.
 - 31-5- 2. Ejendomme vedr. den offentlige forsorg.
 - 31-5- 3. Ejendomme vedr. folkeforsikringen.
 - 31-5- 4. Sygehus m. v.
 - 31-5- 5. Skoler.
 - 31-5- 6. Bibliotek, museum.
 - 31-5- 7. Ejendomme under vejvæsenet.
 - 31-5- 8. Rensningsanlæg m. v.
 - 31-5- 9. Stadion, svømmehal m. v.
 - 31-5-10. Kapel, krematorium.
 - 31-5-11. Brandstation.
 - 31-5-12. Kaserne, politistation, ting- og arresthus.

Såfremt et administrationsområde omfatter flere ejendomme, anføres disse som **underkonti**, men således at der tillige medtages en sammentælling af disse.

Konto 33. Varebeholdninger.

Anlægsbeholdninger omfatter gasrør, elektriske kabler o. l., der er beregnet til brug ved anlægsvirksomhed, i modsætning til kul m. v., der forbruges i driften (driftsbeholdning), eller koks o. l., der er beregnet til afhændelse (salgsbeholdning).

Konto 34. Kassebeholdning, løbende bankkonti.

Herunder henhører alle bank- og sparekasekonti, der tilhører kassebeholdningen, og kun disse. Andre indskud i pengeinstitutter herhører under konto 37 til 38 eller 40 til 43.

Konto 35. Indtægtsrestancer.

Her opføres tilgodehavende refusioner og tilskud, skatterestancer m. v. I bemærkningerne til regnskabet bør gives oplysning om skatterestancerne procentvise størrelse på afslutningsdagen, sammenholdt med tidligere år. Af hensyn til sammenligneligheden er det ønskeligt, at det tilstræbes hvert år at anvende samme afslutningsdag. Afholdte udgifter, det være sig til anlægs- eller driftsformål, må i intet tilfælde overføres til det nye år igennem indtægtsrestancekontoen.

Konto 36. Forskellige tilgodehavender.

Herunder føres bl. a. tilgodehavender hos grundejere for forskudsvis afholdte udgifter til installationer, til gade- og vejanlæg m. v. Såfremt et sådant tilgodehavende modsvares

af et forskudsvis udlæg af kassebeholdningen, opføres det under konto 36-2. Er udlæget finansieret ved låneoptagelse og således, at afdrag på lånet dækkes gennem grundjernens ydelser, opføres tilgodehavendet under konto 36-3.

På konto 36-1 opføres bl. a. kapitaliserede afgifter, såsom bygafgifter og jagttretigheder.

Konto 37. Værdipapirer, indskud i banker og sparekasser m.v.

Værdipapirer opføres til deres pålydende værdi, altså ikke efter indkøbskurs eller dagskurs; dog bør værdipapirer, der på grund af deres særegne karakter, eller f. eks. fordi de ikke afkaster udbytte, har en stærkt begrænset værdi, nedskrives, eventuelt til et minimum.

Under konto 37-1 opføres de tilgodehavender, kommunen har erhvervet ved afhændelse af fast ejendom, hvad enten de er sikret ved pantebrev eller betinget skøde. Sådanne tilgodehavender vil normalt tilhøre kapitalfonden og opføres da på konto 37-1-1, medmindre de med indenrigsministeriets samtykke må holdes uden for kapitalfonden. For så vidt købesummen for den solgte ejendom i sin tid forskudsvis er udlagt af kassebeholdningen, og indenrigsministeriet har meddelt samtykke til, at salgssummen anvendes til nedbringelse af kassens udlæg, opføres pantebrevet under konto 37-1-2. Er købet af ejendommen finansieret ved låneoptagelse, og har indenrigsministeriet tilladt, at afdrag på salgssummen anvendes til afdrag på lånet, uden at der er tale om et af kapitalfonden finansieret udstykningsforetagende, opføres tilgodehavendet under konto 37-1-3.

Under konto 37-2-3 føres navnlig ikke realiserede kasseobligationer hidrørende fra optagne lån.

På konto 37-4-2 opføres endnu ikke anvendte lånebeløb, der er indsat i banker og sparekasser, medmindre de som lånerester eller uanvendte lånesummer er indgået i kapitalfonden eller, fordi de ikke er optaget med henblik på anvendelse til konkrete formål, må anses at tilhøre denne og derfor bør føres under konto 37-4-1.

Konto 38. Aktiver tilhørende egne fonds.

Herunder optages aktiver hørende dels til anlægs- og fornyelsesfonds (jfr. konto 59), dels til andre egne fonds (jfr. konto 58), men

ikke kapitalfondens aktiver, der henhører under konto 37.

Konto 39. Aktiver optaget til afskrivning.

Her opføres dels fiktive aktiver, såsom aktiver, der er bortskænket eller gået tabt, men endnu ikke afskrevet, og kurstab på lån, dels visse aktiver, hvis omsætningsværdi er så problematisk, at det forekommer naturligt ved statusopgørelsen ganske at se bort fra dem som reelle værdier for kommunen, såsom gader, veje, pladser og broer samt kloak-anlæg, for hvilke arter af aktiver der er oprettet særlige underkonti. Også aktiver af den angivne art, der er erhvervet for fondsmidler, bør normalt optages til afskrivning.

For så vidt et kurstab er dækket ved optagelse af lån og opført til afskrivning på konto 39-3-3-1, afskrives beløbet i takt med afdragsbetalingen på dette lån (uden at berøre driftsregnskabet iøvrigt). Dækkes kurstabet derimod af kassebeholdningen, føres afskrivningerne til udgift på konto 1-17, jfr. bemærkningerne til denne konto.

Konto 41. Aktiver tilhørende alderssparefonden.

I alderssparefonden indgår hensættelser for de i kommunens tjeneste ansatte personer, for hvilke der er etableret en særlig opsparingsordning, jfr. § 26 i normal-pensionsvedtægt for købstadkommuner.

De anførte underkonti er beregnet til angivelse af, hvorledes fondens aktiver er anbragt (i banker og sparekasser).

Konto 42. Aktiver tilhørende legaterne.

De enkelte legaters aktiver må specificeres, således at det heraf fremgår, at aktiverne er behørigt anbragt, normalt efter reglerne for anbringelse af umyndiges og andre under offentlig bestyrelse eller offentligt tilsyn stående midler.

Passiver.

Konto 51. Lån.

Også lån optaget i fællesskab med andre kommuner m. v. optages som passiv, for så vidt angår kommunens anpart; inden for linien anføres lånets samlede restbeløb.

Under konto 51-4 føres foruden beløb, som kommunen med indenrigsministeriets samtykke har lånt af kapitalfonden, endvidere

beløb, der vil være at restituere kapitalfonden, f. eks. i forbindelse med erhvervelse af bygninger for midler af kapitalfonden.

Konto 53. Udgiftsrestancer.

Fondsmidler og andre henlæggelser bør i intet tilfælde posteres på denne konto, men derimod på konto 58, 59 etc.

Konto 58. Opsamlet driftsoverskud m. v. og konto 59, anlægs- og fornyelses fonds.

På konto 58 og 59 er gennemført en sondring mellem de fonds, der er henlagt til dækning af fremtidige anlægsudgifter inden for nærmere angivne områder, og som ikke uden indenrigsministeriets samtykke vil kunne anvendes til andet formål end oprindelig fastsat (konto 59) og de friere fonds (konto 58), der efter en gennem de senere år fastlagt praksis dels ligesom det opsamlede driftsoverskud kan anvendes til dækning af kommende års driftsudgifter, dels — således navnlig de fonds, der betegnes dispositionsfonds — kan anvendes efter byrådets frie bestemmelse.

Konto 60. Driftskapital.

I bemærkningskolonnen i specifikationerne til konto 60-4 (udgifter, som forskudsvis er afholdt af kassebeholdningen) og 60-5 (kontante beholdninger tilhørende forskellige fonds m. v.) redegøres i korte træk for tilgang og afgang, således under 60-4 for, hvorledes de enkelte forskudsvis udlæg til anlægsarbejder restitueres ved lån (lånummer angives), af fondsmidler eller over driften.

Konto 61. Kapitalfond.

Under konto 61-1, restlånesummer, føres også beløb lånt til formål, der senere er opgivet, samt lån, der ikke er optaget med konkret formål. Overførelser af restlånesummer foretages, når anlægene eller anskaffelserne er endeligt afregnet.

Under 61-2 posteres henlæggelser, der er begrundet med, at afviklingen af et lån skal belastes driften efter regler, der afviger fra

lånevilkårene, og forbrug af således henlagte beløb.

Oversigt over kassebevægelser.

I rubrikken »kontohenvisninger« bør anføres henvisninger til de respektive konti, eventuelt underkonti, i status og driftsregnskab.

Under »henlæggelser til fonds og driftskapital« og »anden henlæggelse« må medtages samtlige henlæggelser i driftsregnskabet, såvel henlæggelser foretaget over konto 25-5 som henlæggelser til driftsvirksomhedernes fonds (konto 3 til 8, underkonto 28, og konto 3-13-5).

»Til restituering af tidligere års kapitalforbrug« omfatter navnlig henlæggelser til dækning af forskudsvis udlæg af kassebeholdningen.

Eventuelle midlertidige lån opføres — som særlig underpost — under »optagne lån« eller »afdrag på lån« med henholdsvis forøgelsen eller formindskelsen i forhold til beholdningen af midlertidige lån ved regnskabsårets begyndelse.

Med hensyn til de under »forbrug af aktiver« anførte poster bemærkes, at beløbene under »afgang« på de tilsvarende statuskonti ikke umiddelbart kan overføres hertil, da afgangsbeløbene — foruden salgssummer — ofte vil rumme afskrivning eller eventuelt nedskrivning, f. eks. på grund af omvurdering.

Under »salg og indfrielse af værdipapirer, hævet indskud i banker og sparekasser m. v.« indgår også afdrag på kapitalfondens udlån til kommunen.

»Kursavance ved køb af obligationer m. v.« omfatter alene kursavance ved erhvervelse af værdipapirer til frugtbarøgelse, medens avance ved køb af obligationer til afdrag på lån indgår i driftsregnskabet.

Under posterne »forskydning i kassebeholdningens mellemværende med pensionsfond m. v.« opføres henholdsvis på indtægtssiden eller udgiftssiden den kasseforøgelse eller formindskelse, der er en følge af forskydninger i årets løb af kassebeholdningens mellemværende med pensionsfond, alderssparefond, legater og deposita.

Betænkning afgivet af det af Kæmnerforeningen i Danmark ved årsmødet den 8. september 1944 nedsatte udvalg til overvejelse af forslag vedrørende ændret grundlag for affattelsen af Købstadkommunernes budgetter og regnskaber.

Det af kæmnerforeningen den 8. september 1944 nedsatte udvalg, der består af kommunaldirektør Axel Nielsen, Randers, formand, samt administrationschef, kæmner E. Hedin, Helsingør, og økonomidirektør, cand. polit. E. Tjørnehøj, Aarhus, har ved afholdte møder og korrespondance foretaget gennemgang af det for købstadkommunerne ved indenrigsministeriets cirkulære af 16. december 1929 fastsatte grundlag for affattelse af købstadkommunernes overslag og regnskaber og har bl. a. efter forhandling med Danske Elektricitetsværkers Forening, Dansk gasteknisk Forening og Vandværksbestyrernes tekniske Forening samt stedfundne indgående drøftelser på foreningens årsmøde i 1946 og ved kreds møder vedtaget at fremsætte nedenstående forslag til formelle og reelle ændringer i dette grundlag.

Sondring mellem kapital- og driftsudgifter.

Afgørelsen af, hvilke udgifter der skal konteres på kapitalbudgettet, og hvilke der skal konteres på driftsbudgettet, varierer stærkt fra kommune til kommune og ofte også fra år til år inden for samme kommune. Udvalget anser det for uheldigt, at drifts- og anlægsudgifter blandes sammen i een og samme regnskabsoversigt, og man foreslår derfor indført visse almindelige retningslinier for en klarere regnskabsmæssig sondring mellem drifts- og kapitaludgifter.

Det må på forhånd bemærkes, at denne sondring i mange praktiske tilfælde kan blive lidt vilkårlig. Man vil f. eks. altid kunne diskutere, om en bestemt bygningsforandring er en anlægs- eller vedligeholdelsesudgift. Selv om man i nogle tilfælde må udøve et skøn, er det dog udvalgets opfattelse, at der ved opstilling af visse vejledende konteringsregler vil kunne opnås større ensartethed mellem kommunerne indbyrdes og en regnskabsaf-

læggelse, der giver et noget klarere og mere korrekt billede af kommunernes økonomi.

I den af Københavns kommunes regnskabskommission under 5. november 1935 afgivne betænkning er spørgsmålet om en begrebsmæssig afgrænsning mellem drifts- og kapitaludgifter gjort til genstand for en indgående undersøgelse. De konteringsregler, kommissionen foreslår gennemført for Københavns kommunes vedkommende, kan i det store og hele overføres på købstadkommunerne. Nedenstående konteringsregler, som udvalget foreslår indført, er i hovedsagen baseret på ovenomtalte kommissionsbetænkning.

Konteringsregler:

- I. På *kapitalbudgettet* konteres følgende udgifter :
 1. Udgifter til nye anlæg (bygninger, tekniske installationer, maskiner (herunder mere specielle og bekostelige kontormaskiner), inventar, ledninger, sporanlæg, trolleyvogne, sporvogne, motorkøretøjer).
 2. Udgifter til udvidelse af bestående anlæg.
 3. Udgifter til forandringer og fornyelser af bestående anlæg, hvorved tilvejebringes en forøgelse af anlæggets kapacitet, driftsøkonomi eller levetid.
 4. Udgifter til erstatninger for udslidte eller forældede anlæg, medmindre det ifølge de gældende afskrivningsregler er en forudsætning, at fornyelse sker på driftsbudgettet.
 5. Udgifter ved overtagelse som offentlige af hidtil private gader, veje og kloakanlæg. Udgifter ved anlæg af nye eller udvidelse eller fuldstændig omprofilering af bestående offentlige gader, veje, kloakker og lignende.

6. Værdien af bortskænkede grunde m. v., som ikke fuldt ud dækkes af driftsbudgettet i det pågældende regnskabsår.
 7. Kurstab og omkostninger ved optagelse af lån.
- II. På *driftsbudgettet* konteres følgende udgifter.
1. Udgifter til almindelig vedligeholdelse og til forandringer og fornyelser, der alene tjener til opretholdelse af den bestående drift i hidtidigt omfang.
 2. Øvrige udgifter til drift af bestående anlæg, herunder forrentning og afskrivning af de på kapitalbudgettet afholdte anlægsudgifter etc.
 3. For de under pkt. I. 5. nævnte anlæg tillige udgifter til vedligeholdelse og fornyelse, herunder også belægning med nye materialer og belægning i anden form end den hidtidige.
 4. Afskrivning af værdien af bortskænkede grunde, af de til gader og veje udlagte arealer samt (på rentekontoen) af kurstab og omkostninger ved optagelse af lån.
 5. Henlæggelser fra driftsregnskabet til kommunens dispositionsfond og andre fonds.

Hvad angår pkt. 1.6. og II. 4. bemærkes, at de fleste kommuner for tiden ved bortskænkning af aktiver følger den fremgangsmåde at formindske deres nettoformue (øvrigt statusoverskud) med aktivernes bogførte værdi. Da det efter udvalgets opfattelse må undgås, at en kommune på denne måde formindsker sin nettoformue, foreslås i statusregnskabet oprettet en særlig konto, hvortil det bortskænkede aktivs bogførte værdi overføres til afskrivning over driftsbudgettet i løbet af en passende årrække (f. eks. 10 år).

Med hensyn til pkt. I. 7. og II. 4. bemærkes, at kurstab ved optagelse af lån i realiteten er en renteudgift, idet kursen afhænger af den nominelle rente, kommunen vælger at betale. Man finder det derfor rigtigst, at kurstabet tilligemed de omkostninger (provision etc), der knytter sig til kommunernes optagelse af lån, opføres på aktivsiden i statusregnskabet og afskrives over rentekontoen inden for samme åremål, som lånet løber.

Af det under pkt. II. 2. anførte fremgår, at udvalget er af den opfattelse, at afskrivning af de anlægsudgifter m. v., der er afholdt over kapitalbudgettet (dog normalt ikke grundarealers og lignende værdifaste aktivers bogførte værdi), bør opføres på driftsregnskabet. Derimod mener man, at den hidtil anvendte fremgangsmåde, hvorefter udgifter til afdrag på lån er opført på driftsregnskabet (konto XXVIII i det nuværende regnskabsskema) bør ændres. Såfremt den årlige afskrivning af de i statusregnskabet opførte anlægsværdier (anskaffelsessummen) fastsættes med hensyntagen til anlæggenes tekniske slid samt risikoen for forældelse, vil det være ganske naturligt og i øvrigt også det mest rationelle at lade afskrivningerne og ikke afdrag på lån være bestemmende for, i hvilket omfang de een gang afholdte anlægsudgifter bør pålignes de enkelte års driftsregnskaber og således dækkes gennem det pågældende års skatteudskrivning.

Til dækning af anlægsudgifter medgår dels kommunens egenkapital og dels provenuet af optagne lån. De institutioner, som over kapitalbudgettet beslaglægger kapital til anlægsformål, bør belastes med forrentning og afskrivning af de beløb, der i dette øjemed går ud af kommunens kasse. Hvorledes denne kapital er tilvejebragt (egenkapital eller lån) bør efter udvalgets opfattelse ikke gøre nogen forskel i institutionernes stilling med hensyn til forrentning og afskrivning. Det må være centraladministrationens (magistratens eller kasse- og regnskabsudvalgets) opgave at drage omsorg for, at der findes kassemessig dækning for de kapitalbevillinger, der efter institutionernes forslag vedtages af byrådet. Er kommunens disponible egenkapital ikke tilstrækkelig, må der optages lån i fornødent omfang.

Ovenstående konteringsregler fastlægger rammerne for de udgifter, kommunerne kan afholde over kapitalbudgettet, d. v. s. fordele over flere års skatteudskrivning, samtidig med at det pålægges kommunerne gennem afskrivning af bortskænkede aktiver at holde egenkapitalens størrelse intakt. Afgørende for, i hvilket omfang kommunernes finansielle sundhed sikres, må herefter være fastsættelsen af det tempo, hvori anlægsudgifter m. v. pålignes skatteyderne gennem den årlige afskrivning.

Hidtil har tilsynsmyndighedens (indenrigs-

ministeriets) kontrol med kommunernes kapitalbudget hovedsagelig bestået i approbation af de lån, kommunerne optager, herunder fastsættelse af lånenes afdragsperiode sammenholdt med låneprovenuets anvendelse. Denne kontrol har virket og virker både primitiv og endvidere temmelig omstændelig, idet kommunerne som bekendt må føre regnskab med, at det lånebeløb, som er optaget til et bestemt formål, ikke anvendes til andre formål. Dette forhold må forekomme uhenigtsmæssigt også af den grund, at forbindelsen mellem låneprovenuet og dets anvendelse er ganske afbrudt i kommunens interne regnskab, hvor det som bekendt er afskrivningerne og ikke afdragene, som belastes de enkelte institutionsregnskaber.

Hertil kommer, at de lån, kommunerne opnår på kapitalmarkedet, naturnødvendigt må være præget af markedets betingelser, og det synes lidet hensigtsmæssigt at lade disse være bestemte for, i hvilket tempo kommunernes anlægsudgifter skal fordeles på de årlige driftsregnskaber. Den omstændighed, at kommunernes skatteudskrivning er knyttet til låneamortiseringen, gør ofte kommunerne ensidigt interesserede i lange lån, selv om der i en given situation kan være finansielle fordele forbundet med optagelse af korte lån. Som bekendt sætter indenrigsministeriet i hvert fald normalt yderste grænse for kommunelåns løbetid til 30 år (bygninger o. lign.), ligesom approbation er betinget af, at låneoptagelsen er formet som et serielån og ikke som et annuitetslån. I betragtning af, at skolebygninger, hospitalsbygninger, rådhus m. v. almindeligvis har en levetid, som er betydelig længere end 30 år, synes det udvalget en unødigt hård belastning af den nuværende generation af skatteydere. At tilsynsmyndighedens begrænsning af afdragstiden for lån har haft til formål at tvinge kommunerne til konsolidering, er et anliggende for sig; dette vil kunne tilgodeses på mere rationel — og mindre summarisk — måde gennem nedenomtalte sikkerhedsmargin for afskrivninger.

Ud fra ovenstående betragtninger mener udvalget at burde foreslå, at tyngdepunktet for tilsynsmyndighedens kontrol med kommunernes kapitalbudget flyttes fra lånenes amortisering til anlægsudgifternes afskrivning. Hvis dette sker, vil indenrigsministeriets kontrol blive mere rationel, idet den tager direkte sigte på det afgørende forhold: at fastlægge

tempoet for anlægsudgifternes fordeling over de enkelte regnskabsår. Kommunerne vil kunne føre en smidigere og økonomisk mere fordelagtig lånepolitik og samtidig opnå en simplere og lettere forståelig form for regnskabsførelse.

Udvalgets forslag har den konsekvens, at kommunerne må forelægge indenrigsministeriet beslutninger om afholdelse af anlægsudgifter til godkendelse uafhængigt af beslutninger om optagelse af lån. Dette bør ske, uanset om anlægsudgiften dækkes ved egen kapital (fonds o. lign.) eller optagelse af lån. Indenrigsministeriet vil på denne måde få lejlighed til at tage stilling til, hvor hurtigt kommunernes anlæg skal afskrives over driften.

Så længe bestemmelserne i købstadkommunallovens § 22 om approbation af lån oprettholdes, må kommunerne formentlig fortsat forelægge indgåede låneaftaler for indenrigsministeriet. Selv om indenrigsministeriets tilsyn efter ovenstående forskydes fra låneoptagelsen til investeringen, vil forelæggelsen af låneaftaler dog stadig have betydning derved, at ministeriet kan kontrollere, at de lånevilkår, kommunerne opnår, er rimelige.

Når tilsynsmyndigheden fastsætter det tempo, hvori anlægsudgifter skal afskrives over driftsregnskabet, og det herved påses, at afskrivningen — med en vis sikkerhedsmargin — svarer til anlæggenes brugsperiode, bør konsekvensen heraf være, at kommunerne — i realiteten i hvert fald — bliver frit stillede med hensyn til optagelse af lån. Kommunerne bør efter udvalgets opfattelse kunne optage korte eller lange lån alt efter, hvad der er mest gunstigt ud fra kapitalmarkedets stilling, og låneoptagelsen bør ikke være knyttet til investering i bestemte aktiver. Når underskud på driftsregnskabet opføres under en særlig aktivpost i statusregnskabet, og tilsynsmyndigheden påser, at denne post afvikles ved forhøjelse af skatteudskrivningen, kan låneoptagelse ikke anvendes til endelig dækning af driftsudgifter. Skønner ministeriet, at en kommunes kassebeholdning er for lille, kan ministeriet til enhver tid som betingelse for approbation af et anlægsarbejde kræve henlagt beløb fra driftsregnskabet til forøgelse af kommunens likvide nettoformue.

Det vil kunne indvendes, at udvalgets forslag om indenrigsministeriets kontrol med kommunens anlægsudgifter og disses afskrivning over driften vil medføre en ny begræns-

ning af det kommunale selvstyre; men heroverfor skal bemærkes, at langt den overvejende del af kommunernes anlægsudgifter også hidtil har været undergivet ministerielt tilsyn dels i forbindelse med approbation af låneoptagelse og dels i kraft af særlige lovbestemmelser (købstadkommunallovens § 22 om erhvervelse af fast ejendom, beskæftigelsesarbejder med statstilskud, vejfondsarbejder, aldersrenteboliger og andre sociale institutioner, hospitaler, offentlige slagtehuse m. m.). Kommunerne har ganske vist hidtil haft adgang til at anvende opsamlede fondsmidler uden særligt samtykke fra indenrigsministeriet, men denne investering har kun været af relativt ringe omfang, og begrænsningen vil under alle omstændigheder blive ækvivaleret gennem det forudsatte friere dispositionsgrundlag ved optagelse af lån.

Såfremt endvidere det offentlige anlægsvirksomhed skal kunne anvendes som et led i bestræbelserne for at udligne konjunktursvingninger og derved stabilisere beskæftigelsen — hvilket kommunerne taget under eet kun kan være interesseret i — må det synes nærliggende, om kommunernes investeringsvirksomhed som helhed er undergivet statsmagtens tilsyn. Dette har i øvrigt steds været tilfældet for Københavns kommunes vedkommende, hvor man ikke sonderer mellem anlægsudgifter, der dækkes ved lån, og sådanne, som dækkes ved opsamlede fondsmidler.

Regnskabsråd.

Det står udvalget klart, at der tid efter anden vil opstå tvivl angående såvel formelle som reelle forhold vedrørende budget- og regnskabsvæsenet, ligesom udviklingen stadig vil kræve ændringer i bl. a. kontoplanen. Til behandling af sådanne spørgsmål og — ikke mindst — til f. eks. at erklære sig over det af fundamental betydning værende punkt: Fastsættelse af afskrivningsprocenter for de forskellige arter af aktiver, foreslår udvalget oprettet et regnskabsråd, hvori også de sagskyndige er repræsenteret, og som under forsendelse af en repræsentant fra indenrigsministeriet kan udtale sig.

Båndlæggelse af frigjorte formueindtægter.

Efter bestemmelserne i købstadkommunallovens § 22 må kommunerne ikke forbruge frigjort kapitalformue (f. eks. provenu af salg

af fast ejendom) uden indenrigsministeriets samtykke. Den kapital, der frigøres, er kommunen pligtig at frugtbar gøre ved indsættelse i et pengeinstitut eller opkøb af obligationer eller lignende rentebærende effekter.

Efter den mere moderne regnskabsform, som blev indført i 1929—30, må denne kontrolforanstaltning forekomme udvalget ikke alene overflødig, men også i høj grad uhenigtsmæssig. Nævnte bestemmelse har i visse tilfælde medført, at kommunerne har indsat kapital i pengeinstitutter samtidig med, at de har optaget lån hos disse, en fremgangsmåde, som set fra kommunernes standpunkt må betegnes som økonomisk uforsvarlig.

Udvalget foreslår, at der optages forhandling med indenrigsministeriet om tilladelse for kommunerne til frit at anvende kapitalindtægter ved realisation af aktiver til dækning af enhver art af kapitaludgifter, herunder afdrag på lån eller investering i anlæg.

Oversigt over tillægsbevillinger.

Ved den årlige regnskabsafleggelse har kommunerne hidtil i kolonnen for »overslag« (foreslås fremtidig benævnt »bevilling«) kun optaget de bevillingsbeløb, som findes i det trykte budget.

Hvis man i øjeblikket sammenligner tallene i overslagskolonnen og regnskabskolonnen, får man altså kun belyst, hvorledes regnskabet forholder sig til budgettet, men de supplerende bevillinger, som byrådet eventuelt har vedtaget i årets løb, kommer ikke med. I betragtning af, at tillægsbevillingerne selvsagt påvirker tallene i regnskabskolonnen, må den nuværende ordning forekomme noget uheldig.

Når man i det hele taget ved regnskabsafleggelsen foretager en sammenstilling af bevillings- og regnskabsstal, hvilken sammenstilling vel må betragtes som et af de primære formål med kommunernes regnskabsafleggelse, forekommer det udvalget mest naturligt at supplere budgetbevillingerne med de bevillinger, byrådet har vedtaget i årets løb. Såfremt man ikke medtager tillægsbevillingerne ved den årlige regnskabsafleggelse, vil det ikke umiddelbart af regnskabet fremgå, hvilke overskridelser byrådet må tage stilling til ved efterbevilling i forbindelse med regnskabsafleggelsen.

Udvalget foreslår derfor, at der ved opstillingen af kommunernes trykte regnskaber

medtages de tillægsbevillinger, som er vedtaget i byrådet i årets løb.

Kontoplan. Format. Regnskabsbemærkninger.

Vedlagte bilag A—H*) indeholder udvalgets forslag til opstilling af kommunernes trykte regnskaber ud fra de i det foregående anførte principielle betragtninger.

Efter udvalgets opfattelse skulle det være muligt for alle kommuner — små som store — at anvende den foreslåede kontoplan ved opstillingen af de trykte regnskaber. Der må dog udarbejdes sådanne vejledende kommentarer angående anvendelsen af kontoplanen, at der opnås en praktisk talt ensartet posteringsmåde i de forskellige kommuner. Herved skulle det formentlig være muligt efter nærmere forhandling med Det statistiske Departement at få fritaget kommunerne for at udfylde og indsende særlige regnskabskemaer.

Udvalget foreslår, at formatet for de trykte regnskaber standardiseres og fastsættes til 176×250 mm.

Udvalget må finde det hensigtsmæssigt, at der i forbindelse med den årlige regnskabsafleggelse fremsættes visse forklarende bemærkninger, som optrykkes i tilslutning til regnskabet. Bemærkningerne bør først og fremmest indeholde en forklaring af alle væsentligere afvigelser mellem bevillings- og regnskabsbeløbene samt en gennemgang af de vigtigste kapitaldispositioner, der er foretaget i årets løb. Det vil herunder formentlig navnlig være af interesse at give en samlet oversigt over de henlæggelser, der er foretaget, ekstraordinære realisationer af aktiver, ekstraordinære indfrielse af lån, konverteringer, optagelse af lån og andre vigtigere forhold, som tjener til belysning af det aflagte regnskab.

Den foreslåede kontoplan er inddelt i følgende hovedafsnit:

Driftsregnskab. (Hovedoversigt, se bilag A).

Kapitalregnskab. (Hovedoversigt over bevægelserne på statuskontiene i årets løb, se bilag B).

Statusregnskab. (Hovedoversigt over aktiver og passiver pr. 31. marts, se bilag C).

Bilag til driftsregnskabet. (Specifikationer, se bilag D).

Bilag til kapitalregnskabet. (Specifikationer, se bilag E).

Bilag til statusregnskabet. (Specifikationer, se bilag F).

Oversigt over kommunens likvide nettoformue (se bilag G).

Oversigt over kommunens kationer og garantiforpligtelser (se bilag H).

Bemærkninger til regnskabet.

Med hensyn til de punkter, hvor forslaget adskiller sig fra de hidtil anvendte regnskabskemaer, bemærkes følgende:

Udvalget foreslår det nuværende kontonummer-system erstattet med et system, der kan betegnes som et modificeret decimal-system. Det foreslåede system (10-7-3-9) vil være betydeligt mere anvendeligt i den daglige bogføring end det nuværende (f. eks. X g 2 i).

Bilag A. Hovedoversigten over driftsregnskabet.

Hovedoversigten over driftsregnskabet er gjort så enkel og overskuelig som muligt, idet sammentælling af flere hovedkonti udelades, således at talkolonnerne kan begrænses til een regnskabskolonne og een bevillingskolonne.

Kontonumrene 1 til 38 er tillige bilagsnumre, således at budget og regnskab kun får eet inddelingsgrundlag.

Som det vil ses af hovedoversigten er:

Kødkontrollen overført til konto 25: Hospitals- og sundhedsvæsen.

Militæretablissementer er overført til konto 32: Militære formål.

Som ny indtægtskonto 15 er oprettet en særskilt post for vederlag for opkrævning af skatter samt bidrag til centraladministrationen.

Kontoen »Byens bestyrelse i almindelighed« foreslås benævnt »Centraladministrationen«.

Kontoen »Medicinalvæsen« foreslås benævnt »Hospitals- og sundhedsvæsen«, hvortil henføres kødkontrollen.

Byens belysning er overført til kontoen for gader og veje.

Udgifter vedrørende kloakvæsen er optaget under kontoen for den offentlige renhol-

*) Bilagene er ikke optrykt her.

delse i stedet for under kontoen for gader og veje.

Udgifter vedrørende idrætsanlæg henføres til konto 30 »De offentlige parker og idrætsanlæg«.

Som ny konto er oprettet konto 27 »Biblioteks- og museumsvæsen«.

Konto XXVIII, »Afskrivningskonto«, bortfalder og i stedet for oprettes en særlig »Henlæggelseskonto«.

Bilag B. Hovedoversigten over kapitalregnskabet.

Denne hovedoversigt viser i koncentreret form de bevægelser, der i årets løb har fundet sted på de førte statuskonti.

Udarbejdelsen af et særligt kapitalregnskab og en særlig statusoversigt betyder en opløsning af den nuværende statusoversigt, som indeholder såvel bevægelserne som ultimotalle, uden at det dog — som i den foreslåede hovedoversigt (bilag B) — er muligt at få et samlet og klart overblik over årets bevægelser på statuskontiene.

Som det fremgår af hovedoversigten, ligger kapitalregnskabets kontonumre i forlængelse af driftsregnskabet.

Bilag C. Hovedoversigten over status.

På linie med en i Sverige afgivet betænkning af 19. december 1942 vedrørende principperne for den kommunale lånepolitik (Statens offentliga Utredningar 1942: 60) har man foretaget en inddeling af statusregnskabet i følgende grupper:

Rentable aktiver,
forvaltningsaktiver,
andre aktiver,
gældsforpligtelser,
forvaltningspassiver,
nettoformue.

Hensigten hermed er at opnå et klarere billede af kommunens finansielle stilling, idet der bl. a. drages en sondring mellem de reelle og de imaginære aktiver, hvorved en finansielt set meget betydningsfuld side af kommunens investeringspolitik belyses.

De nuværende såkaldte versurkonti (aktiv Q og R, passiv H og J), der som statusfremmede elementer i det nuværende regnskab medfører en kunstig opsvulmen af statusbalancen, foreslås udtaget af den egentlige statusoversigt.

Hovedoversigten over statusregnskabet har til forskel fra den nuværende oversigt den fordel, at den kan koncentreres på to sider i regnskabet, hvilket letter overblikket.

Som det fremgår af oversigten, er der indført et par nye betegnelser: »Kommunelån« i stedet for »Andre faste lån« og »Nettoformue« i stedet for »Statusoverskud«.

Bilag D. Specifikation af driftsregnskabet.

Konto 1, renter: som udgiftspost 13 er opført: Afskrivning af kurstab og omkostninger ved optagelse af lån.

Konto 5, 6 og 8, gas-, elektricitets- og vandværk er opstillet efter forhandling med vedkommende tekniske foreninger, og der er taget de hensyn til fremsatte synspunkter, som er fundet forenelige med systematikken.

En afgørende forskel fra hidtidigt skema er, at henlæggelser til almindelige fornyelsesfunds ikke posteres på værkernes specialkonti, men på den for hele kommunen fælles henlæggelseskonto, konto 38. Dette må uanset, hvad der kan fremføres herimod, fastholdes som afgørende for klar regnskabsafklæggelse.

Konto 15 omfatter bl. a. bidrag til centraladministrationen. Med hensyn til beregning af disse bidrag er det hensigten at lade udarbejde visse vejledende regler med henblik på at opnå størst mulig ensartethed på dette område.

Konto 21. Centraladministrationen er opstillet således, at formentlig flertallet af købstæderne vil kunne anvende den foreslåede form. For de største købstæder vil det dog nok være mest praktisk at inddele denne hovedkonto efter de forskellige afdelinger, hvori centraladministrationen er opdelt: boførmeesterkontor, kæmnerkontor, skattekantor o. s. v.

Da administrationen er organiseret yderst forskelligt i de forskellige byer, vil det være vanskeligt at opnå een bestemt opstilling, som vil være tilfredsstillende for alle byer — store som små. Måske bør man nå til det resultat, at de forskellige kommuner stilles noget friere med hensyn til opstillingen af denne bestemte hovedkonto end med hensyn til de øvrige konti.

Forsørgelsesvæsenets administrationsomkostninger er overført til kontoen for centraladministrationen, men i øvrigt er forsørgelsesvæsenets og skolevæsenets konti opstillet

på samme måde som i det nugældende officielle regnskabsskema (Barfod).

Bortset fra, at kødkontrollen er medtaget under hovedkonto 25, hospitals- og sundhedsvæsen, er der ikke foreslået afvigelser fra det nugældende regnskabsskemas hovedkonto XVII, medicinalvæsen.

Under hovedkonto 28, gader, veje og torve, er opført udgifter til gadebelysning, hvilke udgifter i det nugældende regnskabsskema findes på en særskilt hovedkonto. Til gengæld er kloakvæsenet overført til hovedkonto 29: Den offentlige renholdelse.

Konto 29. Den offentlige renholdelse er inddelt i følgende 6 afsnit:

1. Renholdelsvæsen.
2. Renovationsvæsen.
3. Konverteringsanlæg for dagrenovation.
4. Kloakvæsen.
5. Rensningsanlæg.
6. Rotteudryddelsen.

Den foreslåede opstilling af konto 29 betyder, at alle renholdelsesforanstaltninger samles under een hovedkonto, hvilket må betragtes som et fremskridt i retning af større overskuelighed.

Således som konto 30, parker og idrætsanlæg, er foreslået opstillet, får de efterhånden betydelige udgifter til sportsforanstaltninger deres bestemte plads i regnskabet i forbindelse med udgifterne til offentlige parker.

Konto 32. Militære formål omfatter både udgifter vedrørende kaserneanlæg og indkvarteringsvæsen, hvilke udgifter hidtil har

været fordelt på to hovedkonti: **III F** og **XXIII**.

Da efterhånden en meget stor del af købstæderne har indrettet kommunale biblioteker, er udgifterne til dette formål og til museumsvæsenet foreslået udskilt af posten »Andre udgifter« og placeret under en speciel hovedkonto nr. 27.

Hovedkonto 38. Henlæggelseskonto er ny. På denne konto bør samles alle egentlige henlæggelser fra driftsregnskabet, hvilket vil betyde et væsentligt fremskridt i retning af øget klarhed i regnskabsaflæggelsen.

Bilag G. Oversigt over den likvide nettoformue.

Til erstatning for den nuværende oversigt over driftskapitalen (den regnskabsmæssige kassebeholdning) foreslås indført den på bilag G viste likviditetsoversigt. Udvalgets forslag om større frihed for kommunerne med hensyn til forvaltning af gæld (overførelse af udgiften til afdrag på lån fra drifts- til kapitalbudgettet) og frigjort formue medfører, at den nuværende opgørelsesform, hvor den del af nettoformuen, som holdes likvid med henblik på finansiering af driften (driftskapitalen), er udskilt som en konstant størrelse, må forlades. I stedet for at sondre mellem begreberne »Driftskapital« og »Kapitalformue« foreslås fremtidig hele den likvide del af nettoformuen udskilt og nærmere analyseret som vist på bilag G. Denne oversigt giver i en sammentrængt og let overskuelig form oplysning om de regnskabsmæssige bevægelser, der i årets løb har påvirket kommunens likviditetsmæssige stilling.

Den 14. august 1947.

E. Hedin.

Axel Nielsen.

E. Tjørnehøj.