

Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen

Regnskap i stat og kommuner

Om dagens regnskaper og et alternativ

Høgskolen i Hedmark
Rapport nr. 7 – 2009

Fulltekstutgave

Utgivelsessted: Elverum

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

Forfatterne er selv ansvarlige for sine konklusjoner. Innholdet gir derfor ikke nødvendigvis uttrykk for Høgskolens syn.

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

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

Rapport nr. 7 – 2009
© Forfatterne/Høgskolen i Hedmark
ISBN: 978-82-7671-742-6
ISSN: 1501-8563



Høgskolen i Hedmark

Tittel: Regnskap i stat og kommuner: Om dagens regnskaper og et alternativ.			
Forfattere: Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen			
Nummer: 7	År: 2009	Sider: 141	ISBN: 978-82-7671-742-6 ISSN: 1501-8563
Oppdragsgiver: Landsorganisasjonen i Norge (LO)			
Emneord: Inntekter og utgifter, lønnsomhetsregnskap (forretningsregnskap), kameralregnskap (forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk), statsregnskapet i Norge, kommuneregnskapet i Norge			
Sammendrag: Hovedformålene til statsregnskapet og kommuneregnskapet er å bidra til demokratisk kontroll av offentlige midler (pengeforvaltning) innenfor rammen av politisk vedtatte budsjetter (budsjettkontroll), samt kontrollere at det ikke mottas eller betales ut penger av en person uten at han/hun først har fått en betalingsanordning av en annen person med anordningsmyndighet (betalingskontroll). I den senere tid har vi imidlertid kunnet observere et økende press mot at statsregnskapet og kommuneregnskapet bør erstattes av det regnskapet som utarbeides i privat sektor. Det blir imidlertid sjelden påpekt at sistnevnte regnskap er et lønnsomhetsregnskap, som har lønnsomhetskontroll som sin viktigste oppgave. Denne rapporten tar utgangspunkt i at staten og kommunene fortsatt bør styres på en demokratisk måte med utgangspunkt i politisk vedtatte budsjetter, og ikke med utgangspunkt i et lønnsomhetskrav. Derfor er det fortsatt behov for utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap, og ikke lønnsomhetsregnskap, i stat og kommuner. Rapporten tar sikte på å bidra til økt forståelse for dagens statsregnskap og kommuneregnskap, og den presenterer kameralregnskap som et alternativ til disse to regnskapene. Kameralregnskap er et finansielt (penge)regnskap, som er spesielt utviklet for å bidra til pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll.			



Hedmark University College

Title: Accounting in national and local governments: About the current accounting systems and an alternative.			
Authors: Bjarne Jensen and Norvald Nytræ Monsen			
Number: 7	Year: 2009	Pages: 141	ISBN: 978-82-7671-742-6 ISSN: 1501-8563
Financed by: The Norwegian Confederation of Trade Unions (LO)			
Keywords: Revenues and expenditures, performance (accrual) accounting, cameral accounting (administrative cameralistics and enterprise cameralistics), national government accounting in Norway, local government accounting in Norway			
Summary: The main objectives of national government accounting and local government accounting in Norway are to contribute to democratic control of public revenues (money management) within the boundary of a politically adopted budget (budgetary control). Furthermore, controlling that no money is received or paid by a person unless he has received a payment instruction from another person with payment instruction authority is also an important objective (payment control). In later years, however, we have observed increasing pressures for replacing national and local government accounting with business accounting. Only rarely is it referred to the fact that business accounting represents performance (profitability) accounting, having profit measurement as its most important objective. This report departs from a situation where the national and local governments still should be managed in a democratic way, based on a politically adopted budget, and not based on a profit requirement. Therefore, it is still a need for preparing financial (money) accounts, and not performance (profitability) accounts in national and local governments. The report aims at contributing to increased understanding for current national and local government accounting in Norway, and it presents cameral accounting as an alternative to these two particular accounting systems. Cameral accounting represents financial (money) accounts, which has been specifically developed for contributing to money management, budgetary control and payment control.			

Dessverre er det svært få vitenskapsmenn og praktikere som interesserer seg for videreutvikling og standardisering av kameralstilen, noe som er sterkt å beklage med tanke på betydningen av disse spørsmålene.

(Mülhaupt, 1987, s. 119; oversatt fra tysk)

INNHold

Forord	11
Kapittel 1 Regnskapssystemer i offentlig virksomhet: status og utviklingstrekk	15
1.1 Hovedsystemene som brukes av offentlig virksomhet i Norge	15
1.2 Hovedforskjeller mellom systemene	19
1.3 Eksempler på vurderinger knyttet til valg av regnskapssystem	22
1.3.1 Forslag om lønnsomhetsregnskap i kommuner og fylkeskommuner	22
1.3.2 Helseforetakene	27
1.3.3 En sammenligning av de to eksemplene	30
1.4 Begrunnelser for ønske om lønnsomhetsregnskap i offentlig sektor	32
1.5 Bør vi ha regnskapssystem med felles prinsipper for statlig virksomhet, fylkeskommuner og kommuner?	36
1.6 Rapportens videre struktur	38
Kapittel 2 Inntekter og utgifter	41
2.1 To virkninger	41
2.2 Finansielt (penge)regnskap og lønnsomhetsregnskap	42
2.3 Gjennomgangstalleksempel	44
Kapittel 3 Lønnsomhetsregnskap(forretningsregnskap)	45
3.1 Innledning	45
3.2 Talleksempel	46
a) Kjøpmannens dobbelte bokføring	47
3.3 Oppsummering	49
Kapittel 4 Kameralregnskap	51
4.1 Innledning	51
4.2 Forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk	51
4.3 Den kameralistiske kontoen	53

4.4 Talleksempel	56
a) Forvaltningskameralistisk enkel bokføring (FKAM)	56
b) Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring (BKAM)	59
c) Kommentar	68
4.5 Oppsummering	71
Kapittel 5 Statsregnskapet i Norge	73
5.1 Utviklingen frem til 1924	73
5.2 Budsjett- og regnskapskomiteén av 1924	75
5.3 Bevilgningsreglementet	77
5.4 Dagens statsregnskap	79
5.5 Pågående endringsprosess	82
5.6 Talleksempel	86
a) Statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode	86
5.7 Oppsummering	91
Kapittel 6 Kommuneregnskapet i Norge	93
6.1 Historisk utvikling	93
6.2 Talleksempel	99
a) Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode	99
6.3 Oppsummering	107
Kapittel 7 Forvaltningskameralistikk	109
7.1 Innledning	109
7.2 Talleksempler	110
a) Forvaltningskameralistisk enkel bokføring	110
b) Kommentar	115
7.3 Oppsummering	120
Kapittel 8 Konklusjon	123
8.1 Kameralregnskap vs forretningsregnskap	123
8.2 Statsregnskapet vs kommuneregnskapet i Norge	125
8.3 Avslutning	126
Vedlegg 1: Kommunale budsjett- og regnskapsforskrifter	129
Vedlegg 2: Brev fra Kommunal- og regionaldepartementet	133
Referanser	137

FORORD

Formålet med denne rapporten er å gi en innføring i fire ulike regnskapsmodeller, som kan brukes ved utarbeidelse av regnskap i stat og kommuner. De fire modellene er: lønnsomhetsregnskap, kameralregnskap, norsk statsregnskap og norsk kommuneregnskap.

Lønnsomhetsregnskap, som er det regnskapet som i dag brukes i privat sektor (ofte referert til som forretningsregnskap), er naturlig å ta utgangspunkt i av flere årsaker. Dette er nemlig det regnskapet som flest personer i større eller mindre grad har kunnskap om. Derfor er det hensiktsmessig å bruke dette regnskapet som sammenligningsgrunnlag for omtalene av de øvrige regnskapsmodellene. Dessuten ligger dette regnskapet til grunn for utviklingen av internasjonale regnskapsstandarder, og det har i økende grad også påvirket regnskapene både i statlig og kommunal sektor i Norge. Denne rapporten viser at mange av de argumenter som brukes for å innføre lønnsomhetsregnskap i offentlig virksomhet (for eksempel at en får bedre informasjon om kostnadene ved offentlig virksomhet og bedre vedlikehold av bygninger og anlegg), ikke er holdbare. Den (ukritiske) utviklingen i retning av innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlig sektor kritiseres i denne rapporten.

Rapportens hovedkonklusjon er at regnskap for offentlig virksomhet bør ta utgangspunkt i de informasjons-, styrings og kontrollbehov offentlig virksomhet har. Siden offentlig virksomhet skal styres og kontrolleres av folkevalgte organer må dette også være ett av hovedutgangspunktene for utviklingen av offentlige regnskaper. Derfor kan de regnskap som er særskilt utviklet for offentlig virksomhet betegnes som regnskap for demokratisk styring og kontroll, i motsetning til lønnsomhetsregnskap, hvor hovedformålet med regnskapet er å måle virksomhetens økonomiske resultat eller lønnsomhet. Derfor har disse to regnskapssystemene utviklet ulike periodiseringsprinsipper for inntekter og utgifter. Periodiseringsprinsippet for lønnsomhetsregnskap er utviklet for at regnskapet skal måle det økonomiske

overskuddet virksomheten har generert i en periode. Derfor er det naturlig å betegne det som lønnsomhetsperiodisering. Periodiseringsprinsippene for offentlig virksomhet er finansielt orientert. Offentlige regnskap skal vise hvilke inntekter offentlig virksomhet har, hva de kan finansiere av utgifter og hvordan utgiftene er fordelt i en periode. Økonomisk overskudd eller lønnsomhet er irrelevant som resultatmål. Resultatmålene vil være knyttet til finansiell status og utvikling. Det er dessverre blitt vanlig å betegne innføring av lønnsomhetsperiodisering i offentlige regnskaper som innføring av periodiseringsprinsippet. Dette er i beste fall upresist, ettersom vi allerede finner periodiseringsprinsipper i de offentlige regnskapene, nemlig finansielle periodiseringsprinsipper (jf. kontantprinsippet i statsregnskapet og anordningsprinsippet i kommuneregnskapet).

Kameralregnskap er et regnskap som er spesielt utviklet for bruk i offentlig sektor i de tysktalende land i det kontinentale Europa, nettopp som et alternativ til det lønnsomhetsregnskapet som utarbeides i privat sektor. Årsaken til dette er at offentlige organisasjoner har andre målsettinger enn lønnsomhet, som er den målsettingen som ligger til grunn for lønnsomhetsregnskap. I dag finnes det to hovedvarianter av kameralregnskap, nemlig forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk. *Forvaltningskameralistikken* er utviklet for bruk i den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen, slik som kommunekassen i en kommune og den indre statsforvaltning i staten, for å bidra til kontroll av offentlige midler innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett. Dessuten skal den bidra til å kontrollere at ingen penger mottas eller betales uten at det først er gitt en betalingsanordning (betalingsanvisning).

Etter hvert som stadig flere offentlige organisasjoner (spesielt kommuner) opprettet offentlige bedrifter (slik som kommunale lysverk og kommunale buss-selskaper), ble det behov for rapportering av lønnsomhetsinformasjon også i offentlig sektor. Her er det viktig å understreke at dette behovet oppstod i de offentlige bedriftene, som mer lignet på private bedrifter hvor kundene betaler direkte for de produktene/tjenestene som de mottar, enn de lignet på den offentlige kjerneforvaltningen, hvor innbyggerne hovedsakelig betaler for de offentlige tjenestene på en indirekte måte i form av skattebetaling. Som en følge av denne utviklingen, ble *bedriftskameralistikken* utviklet med det formål å rapportere nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon for de offentlige bedriftene, som den som alternativt kunne vært rapportert ved bruk av lønnsomhetsregnskap.

Av spesiell interesse å fremheve er at forvaltningskameralistikken fortsatt utgjør hovedregnskapet (for den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen), mens bedriftskameralistikken er et tilleggsregnskap (for offentlige bedrifter i den grad det er et ønske også om utarbeidelse av lønnsomhetsinformasjon for disse bedriftene). Denne utviklingen skiller seg fra dagens internasjonale offentlige regnskapsutvikling, hvor utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap i samsvar med internasjonale offentlige regnskaps-standarder, omtalt som IPSASs (*International Public Sector Accounting Standards*), erstatter tradisjonelle offentlige finansielle (penge)regnskap, slik som kameralregnskap.

Både *statsregnskapet* og *kommuneregnskapet* i Norge er finansielle (penge) regnskap, med samme hovedformål som forvaltningskameralistikken: pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Selv om disse to regnskapene har viktige fellestrekk, er de likevel forskjellige. Hovedprinsippet i statsregnskapet er nemlig kontantprinsippet, som innebærer at det i utgangspunktet er realiserte inntekter (dvs. umiddelbare innbetalinger) og realiserte utgifter (dvs. umiddelbare utbetalinger) som bokføres. Hovedprinsippet i kommuneregnskapet er derimot anordningsprinsippet, som innebærer at det i utgangspunktet er anordnede inntekter (dvs. umiddelbare og senere innbetalinger) og anordnede utgifter (dvs. umiddelbare og senere utbetalinger) som bokføres. Vi finner imidlertid flere unntak fra et rendyrket kontantprinsipp i statsregnskapet og flere unntak fra et rendyrket anordningsprinsipp i kommuneregnskapet, noe som bidrar til å gjøre det vanskelig å forstå de regnskapstallene som rapporteres i disse to regnskapene.

Et annet forhold som bidrar til å gjøre det vanskelig å forstå statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge, er følgende: Disse to regnskapene har samme finansielle hovedformål som forvaltningskameralistikken, men bruker ikke kameralistens enkle bokføringsmetode, som er spesielt utviklet for finansiell bokføring. Begge regnskapene bruker derimot egne spesialvarianter av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som er spesielt utviklet for å utarbeide lønnsomhetsregnskap. Det burde derfor ikke komme som noen overraskelse at både det norske statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode og det norske kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode, som altså er påvirket av to prinsipielt forskjellige regnskaper (kameralregnskap og lønnsomhetsregnskap), er to kompliserte bokføringsmetoder, som er vanskelige å forstå.

Som en følge av denne påvirkningen både av kameralregnskap og lønnsomhetsregnskap, er det ikke tilstrekkelig med kunnskap kun om lønnsomhetsregnskap, hvis vi ønsker å tilegne oss en god forståelse for statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge. Det er også behov for kunnskap om kameralregnskap. Det samme gjelder hvis vi ønsker å forenkle og forbedre det norske statsregnskapets bokføring og det norske kommuneregnskapets bokføring. Kameralistens enkle bokføring, som er spesielt utviklet for offentlige finansielle (penge)regnskap representerer nemlig et godt alternativ til kjøpmannens dobbelte bokføring, som er spesielt utviklet for bruk i lønnsomhetsregnskap. Vårt håp er at denne rapporten vil bidra med slik kunnskap.

Rapporten er første rapport utarbeidet innenfor rammen av forskningsprosjektet *Demokratisk kontroll av offentlige midler*. Dette er et samarbeidsprosjekt mellom Høgskolen i Hedmark (Avdeling for økonomi, samfunnsfag og informatikk) og Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap). Prosjektet har mottatt finansiell støtte fra Landsorganisasjonen i Norge (LO).

Vi vil takke LO for finansiell støtte til forskningsprosjektet. Dessuten vil vi rette en spesiell takk til Fanny Voldnes, nestleder i Næringspolitisk avdeling i LO. Uten hennes initiativ, store engasjement og verdifulle bidrag, ville rapporten ikke foreligget. Øvrige medlemmer av forskningsprosjektets referansegruppe takkes også for nyttige kommentarer.

Vi vil understreke at eventuelle feil og mangler ved rapporten utelukkende skyldes oss to forfattere, som alene er ansvarlige for innholdet i rapporten.

Rena og Bergen i april 2009.

Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen

KAPITTEL 1

REGNSKAPSSYSTEMER I OFFENTLIG VIRKSOMHET: STATUS OG UTVIKLINGSTREKK

1.1 Hovedsystemene som brukes av offentlig virksomhet i Norge

Tradisjonelt har offentlig virksomhet i Norge brukt systemer for regnskap og budsjett særskilt utviklet for de styringsbehov en har for offentlig virksomhet. Inntektene til offentlig virksomhet er basert på at folkevalgte organer skriver ut skatter og fastsetter avgifter og gebyrer for å finansiere fellesskapets organer og aktiviteter, herunder særskilt finansiering av felles velferdsgoder. Fordelingen av fellesskapets inntekter på finansiering av fellesgodene avgjøres av de samme folkevalgte organer.

Budsjett- og regnskapssystem for offentlig virksomhet er derfor utviklet for å gi demokratiske organer systemer for å fastsette, holde oversikt over og kontrollere inntekter og finansieringsgrunnlag for offentlig virksomhet og fordelingen av dem på formål og aktiviteter. De kan derfor betegnes som **budsjett og regnskap for demokratisk styring og kontroll**. Hovedformålet er å belyse inntekter og finansielt grunnlag for offentlig virksomhet og så vise hvordan dette er fordelt på ulike offentlige formål og aktiviteter. I tillegg dreier det seg om å lage systemer som sikrer budsjettkontroll, betalingskontroll og informasjon til kostnadsanalyser og resultatevaluering (Jensen, 2007). Regnskapet skal videre vise virksomhetens finansielle status og resultater.

Systemet for kommuner og fylkeskommuner (beskrevet og analysert i kapittel 6) og systemet for staten (beskrevet og analysert i kapittel 5) er begge finansielt orienterte systemer. De har sitt utspring i såkalte kameralssystemer (beskrevet i kapittel 4 og 7). Samtidig er det etter hvert blitt vesentlige forskjeller på systemet staten har utviklet for kommuner og fylkeskommuner og systemet den samme staten har utviklet for egen virksomhet. Periodiseringsprinsippene er ulike. Staten bruker i hovedsak kontantprinsippet, mens kommunene bruker anordningsprinsippet. Dessuten har det kommunale systemet et klart skille mellom kapitalutgifter, herunder investeringer og kapitalinntekter på den ene side og såkalte løpende utgifter og inntekter på den annen side. Dette skillet, som staten krever at kommunene skal operere med, avviser imidlertid den samme staten som uhensiktsmessig i sitt eget system (St.prp. nr. 1, 2006–2007).

Det regnskapssystem som er utviklet for forretningsvirksomhet er annerledes. Hovedformålet er å belyse de økonomiske resultater forretningsvirksomheten oppnår eller virksomhetens økonomiske lønnsomhet. Derfor betegnes systemet som **lønnsomhetsregnskap** (beskrevet og analysert nærmere i kapittel 3). Det avviker på vesentlige punkter fra de systemer som er utviklet for offentlig virksomhet. Siden hovedformålet er å belyse økonomisk lønnsomhet står inntektsopptjening og kostnader knyttet til inntektsopptjeningen mest sentralt i periodisering av inntekter og utgifter. For å skille dette fra de finansielle periodiseringsprinsipper (anordningsprinsippet og kontantprinsippet) kan det naturlig betegnes som lønnsomhetsperiodisering. Lønnsomhetsregnskap er nedfelt i regnskapsloven. Det betegnes derfor også som regnskapsføring etter regnskapsloven eller norsk standard for regnskapsføring

I de senere år er lønnsomhetsregnskapets prinsipper utviklet ved å se på verdiutviklingen av virksomhetenes balanse (aktiva og passiva) og de medfølgende endringer i egenkapitalen. Dette for at egenkapitalen til enhver tid skal gjenspeile virksomhetens markedsverdi. Disse prinsippene er det viktigste nye knyttet til innføring av regnskapsprinsipper basert på IFRS (International Financial Reporting Standards). Dette er nå nedfelt i regnskapsloven. Spesielt for foretak med aktiva og passiva bestående av finansverdier har disse regnskapsprinsippene medført at resultatene svinger i takt med børsutviklingen. I oppgangstider økes verdiene og resultatene, mens i

nedgangstider reduseres verdiene og resultatene. På denne måten kan disse regnskapsprinsippene bidra til å forsterke både økonomisk oppgang og nedgang, dvs. både bidra til økonomiske bobler og få dem til å sprekke. For å unngå sammenbrudd og redusere konkurser i dagens finansielle krise ble bl.a. deler av IFRS-prinsippene endret høsten 2008.

Det er viktig å understreke at alle regnskapssystem må ha et periodiseringsprinsipp for tidsavgrensingen av inntekter og utgifter. I denne rapporten viser vi at det er to hovedprinsipper for periodisering: (1) lønnsomhetsperiodisering (slik det er nedfelt i regnskapsloven) og (2) finansielle periodiseringsprinsipper. Av de sistnevnte gjennomgås to versjoner, nemlig kontantprinsippet og anordningsprinsippet. Innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlig virksomhet omtales ofte som innføring av periodiseringsprinsippet (Brandsås 2006, NOU 2003:6 Hva koster det?). Dette er uheldig begrepsbruk fordi det gir inntrykk av at det finnes et endelig periodiseringsprinsipp uavhengig av hva som er formålet med regnskapet og hva slags informasjon det skal gi.

Det er relativt stort press for å erstatte budsjett- og regnskapssystemer utviklet for offentlig virksomhet underlagt demokratisk styring og kontroll med lønnsomhetsregnskap utviklet for forretningsvirksomhet. Lønnsomhetsregnskap benyttes nå i den statlige spesialisthelsetjenesten, statsforetak og kan brukes av interkommunale selskaper. I tillegg prøver 10 statlige virksomheter ut regnskap basert på samme prinsipper som i lønnsomhetsregnskapet parallelt med at de bruker systemet utviklet for staten. Dessuten kan statlige virksomheter på egen hånd fritt prøve ut lønnsomhetsregnskap/lønnsomhetsperiodisering. Det skjer i størst omfang på virksomhetsområdet høyere utdanning.

Oppsummert bruker offentlig virksomhet tre hovedtyper systemer for regnskapsføring:

- (1) Staten bruker regnskaps- og budsjettssystem særskilt utviklet for statsforvaltningen. Dette er forankret dels i Grunnloven og dels i særskilte reglementer og bestemmelser om budsjettering og regnskapsføring i staten.

- (2) Kommuner og fylkeskommuner bruker budsjett og regnskapssystem særskilt utviklet for deres virksomhet. Disse systemene er forankret i kommuneloven og særskilte budsjett- og regnskapsforskrifter gitt av Kommunaldepartementet. I tillegg er det i dag en forening for «God kommunal regnskapsskikk» som har myndighet til å gi uttalelser/anbefalinger om kommunale regnskapsstandarder.
- (3) Statsforetakene og den statlige spesialisthelsetjenesten bruker lønnsomhetsregnskap. Det er forankret i lov om statsforetak og spesialisthelsetjenesteloven. I tillegg kan interkommunale selskaper etter eget valg også bruke lønnsomhetsregnskap. Dette er hjemlet i lov om interkommunale selskaper.

På forsøksbasis har statlige virksomheter adgang til å prøve ut regnskap basert på samme prinsipper som lønnsomhetsregnskapet som internregnskap i sine virksomheter. Dette benevnes ofte upresist som utprøving av periodiseringsprinsippet. Det periodiseringsprinsipp som utprøves er lønnsomhetsregnskapets periodiseringsprinsipp.

Offentlig virksomhet organisert som aksjeselskaper eller stiftelser er lovmessig forpliktet til å bruke lønnsomhetsregnskap basert på regnskapsloven på linje med det andre slike selskaper er forpliktet til.

Statens senter for økonomistyring (SSØ) arbeider med utgangspunkt i forsøksprosjektene og konklusjoner i 'NOU 2003:6 Hva koster det?' med å utvikle nye regnskapsstandarder for staten. De betegnes som SRS (Statlige regnskapsstandarder). Dette dreier seg i stor grad om å innføre de prinsipper som den internasjonale revisorforening (International Federation of Accountants – IFAC), representert ved sitt styre for offentlig sektor (International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB) har utviklet for offentlig sektor. Disse regnskapsprinsippene kommer til uttrykk i form av 'internasjonale offentlige regnskapsstandarder' (International Public Sector Accounting Standards – IPSASs), som i hovedsak baseres på samme lønnsomhetsperiodisering av inntektene og utgiftene som forretningsregnskap er basert på.

1.2 Hovedforskjeller mellom systemene

Hovedforskjellen mellom lønnsomhetsregnskap og de systemer som er utviklet for offentlig virksomhet har sitt utspring i formålene for systemene. Nærmere bestemt hva det er systemene skal brukes til og hva de skal belyse.

Det er grunnleggende forskjell på økonomistyring for fellesbetalte offentlige velferdsgoder og forretningsvirksomhet (se figurene 1.1 og 1.2). Det sentrale er at det offentlige disponerer inntekter for å realisere velferdspolitiske mål. Resultatet er de velferdseffekter befolkningen oppnår. Økonomisk overskudd som resultatmål er irrelevant. Det kan jo oppnås ved at den offentlige virksomheten holder utgifter tilbake eller skriver ut større inntekter enn den bruker. Virksomheter med adgang til å skrive ut egne inntekter ved gebyrer eller avgifter har derfor i henhold til grunnlovsbestemmelser ikke adgang til å operere med høyere avgifter/gebyrer enn det som er virksomhetens selvkost. De viktigste økonomiske styringsredskap er budsjetter og økonomiske planer. Regnskapet viser hvordan budsjettet blir gjennomført, belyser virksomhetenes økonomiske status og gir grunnlag for kontroll av økonomiske disposisjoner, resultater og produktivitet.

Offentlig forvaltning:

- Disponerer inntekter for å dekke fellesbehov/tjenester
- Økonomisk resultat i form av overskudd er irrelevant
- Resultat vanskelig å måle/lar seg ikke måle med enkle indikatorer
- Budsjettet bindende vedtak om ressursbruken i offentlig sektor
- Regnskapet registrerer om midlene er brukt i henhold til vedtak

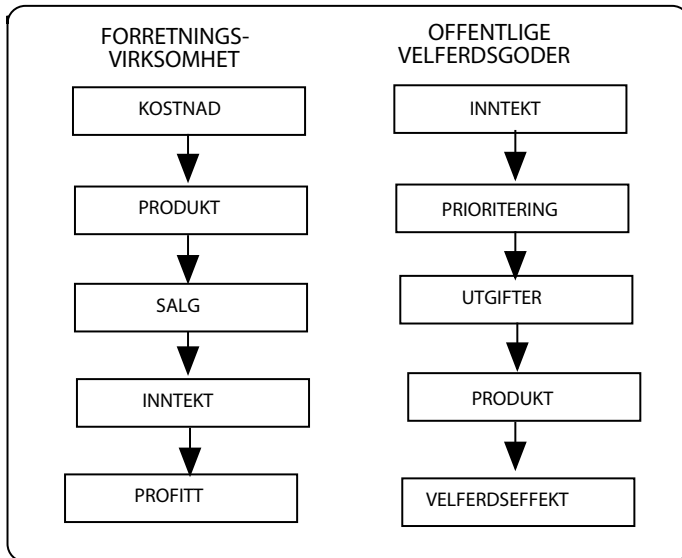
Forretningsvirksomhet:

- Har kostnader for å skape inntekter
- Budsjettets betydning omdiskutert. Internt dokument og plan for å skape størst mulig resultat eller overskudd
- Økonomisk målsetting å maksimere overskuddet
- Regnskapet viser det økonomiske resultatet

Figur 1.1: *Forskjeller i økonomistyring – offentlig forvaltning og forretningsvirksomhet.*

Hovedformålet med forretningsvirksomhet er å oppnå resultat i form av økonomisk overskudd. De forretningsdrivende disponerer ressurser og har kostnader som settes inn for å skape produkter som selges i et marked. Hensikten er å skape salg som gir inntekter. Målet er størst mulig profitt. Hva slags produkt som leveres og hvem som kjøper produktene er underordnet. Normalt vil produksjon/produkter som gir økonomisk underskudd eller for lav økonomisk lønnsomhet bli avviklet. Produksjonens/produktets betydning i form av nyttevirkninger eller velferd for fellesskapet, befolkning eller brukere vurderes ikke. Regnskapet er det viktigste økonomiske styringsredskap. Det er utviklet for å vise lønnsomhet; dvs. profitt eller avkastning på egenkapitalen. Derfor betegnes det som lønnsomhetsregnskap.

Det er ingen bestemmelser om budsjett. Den enkelte forretningsenhet avgjør om den skal ha budsjett og eventuelt hvordan det skal utformes og brukes. Budsjettene kan være viktige redskaper i arbeidet for oppnå større økonomisk lønnsomhet i virksomheten. Det er imidlertid noe annet enn bevilgningsbudsjetter utviklet for styring av offentlig virksomhet.



Figur 1.2: Forskjell i økonomiprosess – forretningsvirksomhet og offentlige velferdsgoder.

Regnskapssystemer utviklet for offentlig virksomhet underlagt demokratisk styring og kontroll betegnes heretter som REDESKO (Regnskap for demokratisk styring og kontroll), mens regnskap utviklet for forretningsvirksomhet etter regnskapsloven betegnes som lønnsomhetsregnskap. De viktigste forskjellene på de to hovedtyper systemer er:

1. I REDESKO er det nær sammenheng mellom regnskaps- og budsjett-system. Regnskapsloven har ingen bestemmelser om budsjett. Lønnsomhetsregnskapet er derfor uten forbindelse til budsjettssystem.
2. I REDESKO er resultatbegrepene finansielle resultater, mens lønnsomhetsregnskapet har økonomisk profitt eller lønnsomhet som resultatmål.
3. REDESKO baseres på utgifter og inntekter, mens lønnsomhetsregnskapet baseres på lønnsomhetsinntekter og kostnader (se kapittel 2 for nærmere begrepsomtale). Kostnader kan være rene kalkulasjoner og ikke ha noen sammenheng med utgifter. For å beregne kostnader er en avhengig av skjønsmessige vurderinger og kompliserte beregninger. Det gjelder særlig kapitalkostnader, pensjonskostnader og kostnader/gevinster basert på verdiutvikling av balanseposter.

I tillegg til dette synes en konsekvens av å gå fra REDESKO til lønnsomhetsregnskap å være (Ellwood og Newberry, 2007; Enthoven, 1997):

- Betydning av budsjett og budsjettkontroll tones ned og erstattes av regnskapsrapportering
- Resultatfokus flyttes fra velferdsvirkninger for befolkningen til økonomisk overskudd og økonomisk lønnsomhet
- Beslutningsmyndighet overføres fra folkevalgte til administrasjon. Det er noe av hensikten med overgang til lønnsomhetsregnskap
- Stimulerer til såkalte NPM (New Public Management)-tiltak mer generelt

1.3 Eksempler på vurderinger knyttet til valg av regnskapssystem

Til tross for de grunnleggende ulikhetene beskrevet foran er det blitt vanlig å påstå at lønnsomhetsregnskap og økonomistyring utviklet for forretningsvirksomhet, er bedre egnet for å styre offentlig virksomhet økonomisk enn systemer særskilt utviklet for offentlig virksomhet. Når slike påstander kommer burde de vært basert på en analyse med utgangspunkt i de styrings- og kontrollbehov regnskapet skal dekke. I dette avsnittet skal slike vurderinger belyses nærmere med to eksempler. Det første eksemplet baseres på Stortingets og Kommunaldepartementets vurderinger knyttet til Fremskrittspartiets forslag om å utrede konsekvensene av å innføre lønnsomhetsregnskap etter regnskapsloven for kommuner og fylkeskommuner. Det andre eksemplet baseres på vurderinger som ble foretatt før det ble bestemt at statlige helseforetak skulle utarbeide samme regnskap som det som blir utarbeidet i privat sektor (dvs. lønnsomhetsregnskap), istedenfor det budsjett- og regnskapssystemet som sykehusene tidligere brukte (dvs. det kommunale budsjett- og regnskapssystem).

1.3.1 Forslag om lønnsomhetsregnskap i kommuner og fylkeskommuner

Dette avsnittet baseres på et forslag fra Fremskrittspartiet om å utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven, eller m.a.o. innføre lønnsomhetsregnskap i kommunal og fylkeskommunal sektor (se Innst. S. nr. 188, 2008–2009). Representantene fra Fremskrittspartiet skriver i sitt dokument følgende:

Stortinget ber Regjeringen utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Begrunnelsen var følgende:

Forslagsstillerne ønsker å bruke den kompetansen og effektiviteten som finnes i privat sektor innenfor det offentlige, og dette kan bare gjøres gjennom en markedsorientert politikk med virkemidler som stykkpris, konkurranseutsetting, fritt brukervalg og utfordringsrett.

Disse velprøvde effektiviseringsvirkemidlene forutsetter imidlertid at prisene man regner seg frem til i kommunal og privat sektor er sammenlignbare, noe som er svært vanskelig å gjennomføre i praksis når kommuner og fylkeskommuner fører regnskap etter andre prinsipper enn virksomheter i privat sektor.

Forslagsstillerne tror fraværet av periodiseringer med resultatmessige konsekvenser i norske kommuner bidrar til lav prioritering av vedlikehold av egen bygningsmasse.

Forslagsstillerne mener dessuten at det vil være en stor fordel hvis kommunene får normale balanseoppstillinger slik at kommunen til enhver tid har oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld.

Forslagsstillerne får imidlertid ikke støtte fra Kommunaldepartementet. I vedlegg 2 er departementets svarbrev til Kommunal- og forvaltningskomiteen (datert 16.12.2008) gjengitt. Flertallet i komiteen avviser også forslaget med følgende begrunnelse:

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, viser til at forslagsstillerne mener effektivisering av offentlig sektor skal skje gjennom en markedsorientert politikk med virkemidler som stykkpris, konkurranseutsetting, fritt brukervalg og utfordringsrett. Flertallet er sterkt uenig med forslagsstillerne i at markedskreftene er best egnet til å gi innbyggerne i kommunene gode velferdstilbud. Flertallet mener den internasjonale finanskrisen blant annet har vist at det er nødvendig med mindre markedsorientert politikk, ikke mer, slik forslagsstillerne fra Fremskrittspartiet tar til orde for.

Et annet flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Høyre, Sosialistisk Venstreparti, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, viser til at det finansielle budsjett- og regnskapssystemet som benyttes i dag har bakgrunn i at formålet med kommunal virksomhet ikke er å oppnå et økonomisk resultat. Systemet skal ta utgangspunkt i og være tilpasset kommunal sektors karakter og egenart.

Dette flertallet vil peke på at de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven er utformet med sikte på å måle om bedriften gir eierne et økonomisk resultat. Formålet med kommunal virksomhet og bedriftenes virksomhet er således ulik når det gjelder økonomisk resultat.

Komiteens flertall, medlemmene fra Arbeiderpartiet, Sosialistisk Venstreparti, Kristelig Folkeparti, Senterpartiet og Venstre, mener dagens finansielle budsjett- og regnskapssystemer fungerer på en god måte, og at dagens regler er godt egnet til å ivareta kommunenes og fylkeskommunenes formål og hensynet til en sunn økonomiforvaltning.

Flertallet vil på denne bakgrunn ikke bifalle forslaget.

Mindretallet som ønsker lønnsomhetsregnskap utredet begrunner det på følgende måte:

Komiteens medlemmer fra Fremskrittspartiet og Høyre viser til bakgrunnsteksten i representantforslaget og forslaget som sådan. Det er sterke indikasjoner på at man ved dagens lovgivning ikke har gode forutsetninger for å se kostnadene ved slitasje og elde i kommunale budsjetter og regnskaper. Dette medfører at man ikke har tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag for å kunne vurdere offentlig drift opp imot andre måter å organisere kommunal tjenesteproduksjon eller andre eierskapsmodeller av produksjonsenhetene. Disse medlemmer finner dette svært betenkelig da dette over tid sannsynligvis rammer innbyggerne i kommunene og fylkeskommunene gjennom merkostnader og dårligere tjenestetilbud. Ved dagens system påføres kommunene unødige merkostnader på grunn av at kostnader som vedlikehold og avskrivninger ikke føres over regulær drift med mindre man faktisk foretar bevilgningen. Disse medlemmer vil minne om at forslaget ikke er et forslag om å foreta en lovendring, men å utrede konsekvensene av en mulig lovendring. Disse medlemmer er av den oppfatning at kunnskap og innsikt er gode komponenter i enhver beslutningsprosess. Disse medlemmer er overrasket over at flertallet er imot å utrede noe som de beste grunner taler for vil kunne medføre

en bedre økonomistyring og mer forsvarlig ressursbruk i kommunal og fylkeskommunal sektor, og derved takker nei til mer kunnskap og innsikt før beslutninger blir fattet.

Disse medlemmer fremmer følgende forslag:

Stortinget ber Regjeringen utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Komiteens medlemmer fra Høyre viser til at kommunal sektor og private selskaper periodiserer kostnader ulikt, som blant annet innebærer at kommunal sektor ikke har avskrivninger med resultatmessige konsekvenser, og at man dermed ikke får synliggjort kostnadene ved dårlig vedlikehold av kommunale bygg og kommunal infrastruktur. Disse medlemmer er enig i at dette bør gjøres på en mer hensiktsmessig og fornuftig måte enn i dag.

Disse medlemmer viser til brevet fra departementet der forskjellene i regnskapsformen til henholdsvis et privat selskap og en kommune vektlegges. Departementet mener blant annet at prinsippene for et resultatorientert regnskap etter regnskapsloven ikke kan benyttes i kommunal sektor uten modifiseringer som er basert på formålet med kommunal virksomhet.

Disse medlemmer mener det bør utredes ulike måter å sikre at grunnlaget for konkurranseutsetting i kommunal sektor forbedres og at det gjennom økonomisystemet/organiseringen sikres bedre vedlikehold. Disse medlemmer vil imidlertid ikke konkludere nå med at den rette måten er å bruke regnskapsformen fra private selskaper, men vil imøtese en utredning som kan belyse dette bedre.

I Kommunaldepartementets brev konkluderes det også med at verken lønnsomhetsregnskap eller dagens kommunale regnskap sikrer vedlikehold:

God eiendomsforvaltning og et løpende vedlikehold er viktig for en sunn økonomiforvaltning og tjenester med god kvalitet. Eiendomsforvaltning og vedlikehold er primært et spørsmål om god lokal styring, planlegging og prioriteringer. Departementets vurdering er at valg av regnskapssystem ikke vil ha noen innvirkning på omfanget av vedlikeholdet i kommunal sektor.

Departementets vurdering er videre at verken dagens kommuneregnskap eller et resultatorientert regnskap i seg selv vil forhindre at kommuner og fylkeskommuner beslutter å utsette vedlikehold av eiendom og at det således oppstår et vedlikeholdsetterslep. Departementet legger til grunn at den enkelte kommune og fylkeskommune, uavhengig av regnskapssystem, årlig må bevilge penger til vedlikehold, og at ingen regnskapssystemer i seg selv vil sikre at det bevilges nok. Bevilgninger til vedlikehold vil måtte komme i tillegg til eventuelle bevilgninger til avsetninger og investeringer.

Både i dagens kommuneregnskap og i et resultatorientert regnskap skal årets vedlikehold resultatføres. Et utsatt eller manglende vedlikehold vil kunne være aktuelt å omtale i en note til årsregnskapet eller i årsberetningen. Å utsette vedlikehold vil både i dagens system og i et resultatorientert system gi et bedre økonomisk handlingsrom på kort sikt. I begge systemer kan det dermed ligge et incentiv til på kort sikt å utsette vedlikehold. Dette tilsier at det ikke er grunn til å tro at et resultatorientert regnskapssystem vil være et målrettet tiltak for et bedre vedlikehold i kommunal sektor.

Departementet vil peke på at utfordringene med god eiendomsforvaltning er en generell problemstilling i offentlig sektor, herunder også i helseforetakene, som fører regnskap etter regnskapsloven. Så langt departementet forstår, er utsatt vedlikehold også en problemstilling i sykehussektoren, hvor man følger regnskapsloven. Det

vises i denne sammenheng til Riksrevisjonens omtale av vedlikehold av sykehusbygg i Dokument nr. 1 (2007–2008) Helse- og omsorgsdepartementet.

Departementet er enig i at det er viktig å utforme systemer som bidrar til at vedlikeholdsetterslepet reduseres og til at vedlikehold ikke utsettes. Som nevnt vil en primær forutsetning for dette være at kommuner og fylkeskommuner setter større fokus på eiendomsforvaltning lokalt, både i form av eiendomsstrategier, vedlikeholdsplaner og prioriteringer i budsjettet.

Departementet vil vise til arbeidet som pågår med å forbedre informasjonen i KOSTRA om utgifter til forvaltning, drift og vedlikehold av kommunale og fylkeskommunale bygg. Departementet forventer at bedre nøkkeltall i KOSTRA vil bidra til økt fokus i kommunesektoren på eiendomsforvaltning og vedlikehold. Departementet vil også vise til at det er utarbeidet en veileder om bruk av internhusleie i kommuner og fylkeskommuner. Internhusleie kan for kommuner og fylkeskommuner være et virkemiddel for å sette fokus på og oppnå bedre eiendomsforvaltning.

På bakgrunn av dette anser jeg det ikke som hensiktsmessig å innføre regnskapslovens prinsipper i kommunal sektor av hensyn til behovet for vedlikehold av kommunale og fylkeskommunale bygg.

1.3.2 Helseforetakene

I Helseforetaksproposisjonen (Ot.prp. nr. 66, 2000–2001) finnes det ingen omfattende begrunnelse for at sykehusene skulle erstatte det kommunale regnskapssystem, som de brukte, med regnskapssystemet for private bedrifter etter regnskapsloven (lønnsomhetsregnskap). Følgende postuleres som hovedbegrunnelse i proposisjonen:

Gjennom de regionale HFers rapportering etter regnskapslovens prinsipper, som foruten driftskostnader også synliggjør kostnadene ved bruk av kapital, og gjennom resultatrapportering som også kan

pålegges statsforetak, vil departementet ha den nødvendige styringsmessige kontrollen med virksomhetenes resultater og evne til å nå de helsepolitiske mål.

Dette utdypes på følgende måte:

Det er for liten bevissthet om innsatsfaktoren kapital i dag. Det henger både sammen med system for bevilgningsmyndighet og måten dette håndteres på i dagens sykehusregnskap. Dette gjelder både bygninger og utstyr. Kontantprinsippet har bidratt til den lave bevissthet. Foretaksorganiseringen gjør at bruken av kapital må planlegges på en annen måte... En foretaksorganisering med bruk av regnskapsprinsipper etter regnskapsloven vil inspirere til langt mer bevisste holdninger til bruk av kapital.

Denne begrunnelsen viser at de som forfattet proposisjonen hadde mangelfull kunnskap om hvilket system som tidligere ble brukt. Sykehusenes regnskaper ble nemlig tidligere ikke ført i samsvar med kontantprinsippet, slik statsregnskapet (med enkelte unntak) blir. Sykehusenes regnskaper ble derimot ført i samsvar med anordningsprinsippet, slik som kommunenes og fylkeskommunenes regnskaper blir. Bruk av kapital og investeringer var dessuten gjenstand for omfattende analyser og vurderinger, bl.a. ved utarbeidelse av egne kapitalbudsjett, kapitalregnskap og lngtidsbudsjetter.

I argumentasjonen om bruk av lønnsomhetsregnskap har departementet uttalt følgende:

Sykehusene forvalter store verdier og har et samlet budsjett på rundt 85 milliarder kroner. For å sikre forsvarlig styring og kontroll med ressusene, føres det regnskap etter prinsippet for regnskapsføring – slik det er nedfelt i regnskapsloven. Loven ivaretar det helhetlige ansvar for drift og kapital, og vi kan sammenlikne ressursbruk i og mellom helseforetak på en helt annen måte enn vi kan med andre regnskapsprinsipper. (Aaserud, 2008)

Et vanlig argument for å bruke lønnsomhetsregnskap i helseforetakene har vært at det bidrar til bedre vedlikehold av bygninger og utstyr. Om dette uttaler departementet:

Det har vært krevende at helseforetakene ikke har hatt nok inntekter til å dekke kostnader til bygg og utstyr. I regnskapene vises dette som store underskudd. Regjeringen holder fast ved at sykehusene skal gis tilstrekkelige økonomiske rammer til å fornye bygninger og utstyr, slik at vi unngår økende etterslep på vedlikehold. (Aaserud, 2008)

Det er selvsagt en god målsetting å sikre nok inntekter til utstyr og vedlikehold. Det er imidlertid en misforståelse å tro at dersom det opereres med avskrivninger og helseforetakene går i økonomisk balanse så er fornying og vedlikehold av bygninger og utstyr sikret. Det er ikke riktig. Et helseforetak kan godt gå i økonomisk balanse uten å bruke en krone på vedlikehold. Utsettelse av vedlikehold og anskaffelse av utstyr er nettopp virkemidler som kan brukes og som brukes for å unngå regnskapsunderskudd i helseforetakene (jf Kommunaldepartementets brev til Kommunalkomiteen om lønnsomhetsregnskap i kommunene; se vedlegg 2).

I Forskningsrådets evaluering av helsereformen er også valg av økonomistyringssystem vurdert (Forskningsrådet, 2007). Som utgangspunkt for analysen uttales:

Sykehusreformen medførte at man gikk fra kontantprinsippet til å bruke private regnskap eller «lønnsomhetsregnskap» i henhold til regnskapsloven.

Som påpekt ovenfor, gikk man ikke fra kontantprinsippet, men derimot fra anordningsprinsippet, da sykehusreformen ble innført. Dette betyr bl.a. at denne vurderingen utført av Forskningsrådet baseres på en faktisk feil mht. hvilken informasjon som fantes i sykehusregnskapene før reformen. Det er grunn til å merke seg at også forskerne som evaluerte innføringen av nytt regnskapssystem i helseforetakene bruker begrepet lønnsomhetsregnskap som betegnelsen for systemet i henhold til regnskapsloven.

Evaluererne vurderer videre bedriftsøkonomisk styring i forhold til forvaltningsstyring på følgende måte:

Den bedriftsøkonomiske styring derimot bygger på et vel gjennomtenkt incentivsystem som skal sikre at aktørene i bedriften agerer på den måten som gir best lønnsomhet for bedriften.

Disse forskerne konkluderer m.a.o. med at et slikt system stimulerer til bedriftsøkonomisk lønnsomhet for det enkelte helseforetak.

Som oppsummering kan vi konkludere med at evalueringen av sykehuse-nes regnskaper før sykehusreformen ble innført, baseres på faktiske feil om de regnskapene som sykehusene brukte. Disse faktiske feilene (spesielt det forhold at kontantprinsippet ikke ble brukt, men derimot anordningsprinsippet), og at det er et klart skille mellom kapitalinntekter og kapitalutgifter med særskilt grundig vurdering av investeringer og kapitalkostnader i kommuneregnskapet, kan ha ført til en urettvis negativ evaluering av sykehusregnskapene, og forsterket argumentasjonen for å erstatte de med lønnsomhetsregnskap.

1.3.3 En sammenligning av de to eksemplene

Det første eksemplet (om kommuner og fylkeskommuner; se avsnitt 1.3.1 ovenfor) viser at FRP har tre hovedargumenter for å utrede innføring av lønnsomhetsregnskap i kommuner og fylkeskommuner:

1. En ideologisk begrunnelse – Det kan bidra til at virkemidler fra privat sektor bedre kan brukes i kommuner og fylkeskommuner, virksomheten blir mer markedsorientert og en får bedre grunnlag bl.a. for konkurranseutsetting og sammenligning med privat virksomhet
2. Det vil gi bedre prioritering av vedlikehold
3. Det vil gi bedre oversikt over kommunenes eiendeler, egenkapital og gjeld

Flertallet i komiteen aviser å utrede innføring av lønnsomhetsregnskap med følgende hovedbegrunnelser:

1. De er uenige i FRPs ideologiske begrunnelse
2. De mener kommuneregnskapet skal være tilpasset de formål kommunene har for sin økonomiske virksomhet og dens egenart. Det private regnskapets hovedoppgave er å måle om bedriftene gir eierne et økonomisk resultat. Det er ikke formålet med kommunal virksomhet
3. Dagens finansielle system fungerer godt, er tilpasset kommunenes formål og bidrar til sunn økonomiforvaltning

I Kommunaldepartementets brev drøftes det grundig om lønnsomhetsregnskap vil gi bedre prioritering av vedlikehold. Konklusjonen er at dette ikke har noe med regnskapssystem å gjøre, men er et spørsmål om hvordan vedlikehold blir prioritert. Departementet viser også til at dagens kommuneregnskap har den balanseoppstilling som FRP etterlyser.

Når det gjelder bruk av lønnsomhetsregnskap i Helseforetakene har Helse- og omsorgsdepartementet hatt den motsatte argumentasjon av det flertallet i Kommunalkomiteen og Kommunaldepartementet nå har konkludert med.

Ved en gjennomlesing av disse vurderingene (se avsnittet 1.3.1 ovenfor samt vedlegg 2), kommer det frem at Kommunalkomiteens flertall og Kommunaldepartementets vurderinger baseres på en bedre forståelse for kommuneregnskapet enn de vurderingene som ble foretatt av sykehusregnskapene (som også fulgte de (fylkes)kommunale regnskapsreglene). Bl.a. viser Kommunaldepartementet til at i det kommunale system foretas særskilte vurderinger av investeringer og kapital i kapitalbudsjett og kapitalregnskap, de opererer med vanlige balanseoppstillinger, beregner avskrivninger og viser at ivaretagelse av vedlikehold ikke har noe med regnskapssystem å gjøre. Basert på en slik bedre forståelse, ble det konkludert med at finansielle budsjett- og regnskap fortsatt bør utarbeides, og ikke erstattes av lønnsomhetsregnskap i kommuner og fylkeskommuner.

1.4 Begrunnelser for ønske om lønnsomhetsregnskap i offentlig sektor

Begrunnelsene for å gå over til lønnsomhetsregnskap i offentlig sektor består av en del postulater som kan være nyttig å se nærmere på. Følgende postulater er de vanligste begrunnelsene for innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlig virksomhet (oftest omtalt som bruk av regnskapsloven eller innføring av periodiseringsprinsippet):

1. Vi får vi vite hva offentlig virksomhet koster og da kan vi drive virksomheten mer effektivt (NOU 2003:6 Hva koster det?)
2. Gir bedre vedlikehold og kapitalforvaltning
3. Gir bedre grunnlag for sammenligning mellom offentlige virksomheter (NOU 2003:6 Hva koster det?)
4. Virksomheter som ikke har lønnsomhet som formål er også pålagt å bruke lønnsomhetsregnskap; eksempler er foreninger, arbeidstakerorganisasjoner, borettslag og ideelle stiftelser
5. Offentlig virksomhet kan lettere sammenlignes med privat virksomhet
6. Oppnår det samme i offentlig virksomhet som vi ellers ville oppnådd med konkurranseutsetting og privatisering
7. Stimulerer til konkurranseutsetting og privatisering av offentlig virksomhet (NOU 2003: 6 Hva koster det?)
8. Dette er en internasjonal trend (NOU 2003:6 Hva koster det?)

I det følgende gis en nærmere utdyping av disse punktene:

1. Vi får vi vite hva offentlig virksomhet koster og da kan vi drive virksomheten mer effektivt

Kostnadsbegrepet er mangfoldig og komplisert. Ved analyser kan det være relevant å bruke begreper som gjennomsnittskostnader, grense- eller marginalkostnader, faste og variable kostnader, direkte og indirekte kostnader osv. Slike tall kan ikke leses direkte i regnskapet. Det kreves ekstra analyser (kostnadsanalyser) for å beregne slike størrelser. Valg av analysemetode vil avhenge av problemstilling som skal belyses. Ved kvantifisering er det alltid mål av resultat eller kvantum av det som ytes og hva vi oppnår ved ytelsen som er mest problematisk. Derfor er produktivitet og effektivitet ofte umulig

eller svært krevende å beregne. Den mest kompliserte og fullstendige analyse av kostnader knyttet til offentlig virksomhet er nytte-kostnadsanalyser (Østre, 2007).

Regnskapet alene gir ikke tilstrekkelige kostnadstall eller kostnadsanalyser verken når lønnsomhetsregnskap eller finansielt regnskap brukes. Men regnskapet kan gi oss noe av den input vi trenger til kostnadsanalyser. Spørsmålet er om lønnsomhetsregnskapet gir oss bedre data for å gjøre kostnadsanalyser enn de finansielt orienterte regnskaper som er utviklet for offentlig virksomhet. Det er ikke gitt noen dokumentasjon for å hevde det. I kommuneregnskapet opereres det for eksempel med avskrivninger som en kalkulert størrelse.

I kapittel 4 vil det fremgå at kameralregnskapet (i form av bedriftskameralistikk) kan gi oss nøyaktig samme informasjon som det lønnsomhetsregnskapet gir oss, inkludert kostnadstall. Det er følgelig ikke nødvendig å utarbeide lønnsomhetsregnskap (dvs. samme regnskap som private bedrifter utarbeider) for å rapportere kostnadsdata. Vi kan alternativt bruke bedriftskameralistikk, som er en videreutviklet variant av forvaltningskameralistikken (se kapittel 4), som er kameralregnskapets opprinnelige (penge)variant, utviklet for bruk i offentlig virksomhet.

2. Gir bedre vedlikehold og kapitalforvaltning

Antagelsen om at lønnsomhetsregnskap gir bedre vedlikehold synes å bygge på at regnskap, som opererer med avskrivninger som har konsekvenser for det økonomiske resultat, sikrer avsetning av midler til vedlikehold. Det er ikke riktig. I et regnskap og budsjett kan det selvsagt foretas øremerkede avsetninger til vedlikehold og det kan selvsagt også lages regler for dette dersom en anså det som hensiktsmessig. Dette har imidlertid ikke noe med avskrivninger å gjøre. Avskrivninger har andre funksjoner. De er ett av elementene som viser hva det koster å bruke realkapitalen i en virksomhet. De må trekkes fra i resultatet for forretningvirksomhet for å vise om virksomhetene er økonomisk lønnsom. Det er en ren kalkulert kostnad og ikke en utgift som skal betales. Godt vedlikehold av bygg og anlegg er avhengig av god oversikt over vedlikeholdsbehov, gode systemer for gjennomføring av vedlikehold, og at det settes av tilstrekkelig midler til vedlikehold.

3. Gir bedre grunnlag for sammenligning mellom offentlige virksomheter

Dette er lignende argumentasjon som under (1). Det som lønnsomhetsregnskapet gir best opplysninger om er profitt eller lønnsomhet. I forretningsvirksomhet er det også svært vanlig å sammenligne med lønnsomhetstall særlig avkastning på egenkapital. Dersom en mener at offentlige virksomheter skal sammenlignes og vurderes ut fra lønnsomhet ville sikkert lønnsomhetsregnskap vært interessant å bruke.

Men profitt eller lønnsomhet er ikke noe mål for offentlige velferdsgoder og offentlig forvaltning. Målene er bl.a. knyttet til velferdsvirkninger. Derfor er det måloppnåelse og kostnader knyttet til måloppnåelse eller resultater som er relevant ved sammenligner. Slike sammenligninger krever analyser og kan ikke hentes fra regnskapet direkte. Derfor har ikke valg av regnskapssystem særlig betydning for sammenligninger mellom offentlige virksomhet. Her gir regnskapet primært tallinput til analyser som grunnlag for sammenligning.

4. Virksomheter som ikke har lønnsomhet som formål er også pålagt å bruke lønnsomhetsregnskap

For at dette skulle være et argument måtte en først analysert om lønnsomhetsregnskap er et velegnet regnskapssystem for virksomheter som borettslag, foreninger, arbeidstagerorganisasjoner og lignende som ikke har økonomisk lønnsomhet som formål. I analysen «Regnskap for boligbyggelag og borettslag» (Monsen, 2008b) er en slik analyse gjennomført for boligbyggelag og borettslag. Konklusjonen i denne analysen er at lønnsomhetsregnskap ikke er velegnet og kan bidra til misforståelser og dårlig styringsinformasjon. Årsaker til at slike virksomheter følger regnskapslovens bestemmelser om lønnsomhetsregnskap er at det ikke er utviklet et tilpasset regnskapssystem eller at en ikke har ansett det som hensiktsmessig å utvikle særskilte systemer for slike virksomheter.

5. Offentlig virksomhet kan lettere sammenlignes med privat virksomhet

Dersom offentlig virksomhet drives for å oppnå profitt eller avkastning på kapital er det i dagens samfunn relativt bred enighet om at virksomheten ikke bør drives som offentlig virksomhet. Den bør underlegges de samme rammebetingelser som forretningsvirksomhet, herunder lønnsomhetsregns-

skap. Stort sett er det vel også slik at offentlig virksomhet med økonomisk lønnsomhet som hovedformål er organisert som aksjeselskaper som allerede bruker lønnsomhetsregnskap.

6. Oppnår det samme i offentlig virksomhet som vi ellers ville oppnådd med konkurranseutsetting og privatisering

Dette kan ha noe for seg. Lønnsomhetsregnskap kombinert med de samme rammebetingelser og samme organisatoriske opplegg som forretningsvirksomhet vil kunne gi relativt like driftsformer som privat forretningsdrift. Derfor kan det oppnås lignende effekter som en ønsker å oppnå ved privatisering og konkurranseutsetting. Men da blir det merkelig å gå inn for å bruke lønnsomhetsregnskap i offentlig virksomhet dersom en ikke ønsker konkurranseutsetting og privatisering. Det kan i den forbindelse vises til Fremskrittspartiets begrunnelse for å innføre lønnsomhetsregnskap for kommuner og fylkeskommuner (se avsnitt 1.3.1 ovenfor).

7. Stimulerer til konkurranseutsetting og privatisering av offentlig virksomhet

Dette synes å være riktig. Det kan i den forbindelse vises til internasjonal forskning særlig basert på erfaringer fra New Zealand og Australia. Noen hevder også at hensikten med å innføre lønnsomhetsregnskap nettopp er å utløse privatisering og konkurranseutsetting basert på en ideologisk tenking knyttet til at dette gir mer effektiv oppgaveløsning (jf. Ellwood og Newberry, 2007; Enthoven, 1997).

8. Dette er en internasjonal trend

Internasjonale organer som IMF, Verdensbanken og OECD anbefaler overgang til lønnsomhetsregnskap. Det samme gjelder de store internasjonale revisjonsselskaper som står bak utvikling av nye internasjonale offentlige regnskapsstandarder (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards) basert på de nyeste standarder for lønnsomhetsregnskap (IFRS – International Financial Reporting Standards). De land som først tok i bruk lønnsomhetsregnskap i full skala for offentlig virksomhet var New Zealand, Australia og England (jf. NOU 2003:6)

1.5 Bør vi ha regnskapssystem med felles prinsipper for statlig virksomhet, fylkeskommuner og kommuner?

Statens og kommunenes budsjett- og regnskapssystemer har utspring i samme finansielt orienterte prinsipper (jf. beskrivelsen i de etterfølgende kapitlene). De er imidlertid utviklet som separate systemer og i dag er det store ulikheter mellom dem. Samtidig har de parallelle styringsutfordringer selv om det også er forskjeller. Likevel burde det være grunnlag for å vurdere om det kan være hensiktsmessig å utvikle et felles prinsippgrunnlag og samme overordnede grunnlag for regnskapssystem for offentlig virksomhet. Det ville forenkle arbeidet med å lage felles oversikter over den offentlige virksomhet i Norge. Videre ville det være lettere å overføre økonomikompetanse mellom kommuner, fylkeskommuner og staten. Det kunne også legges større tyngde i arbeidet med å utvikle gode prinsipper for styring av offentlig virksomhet og øke forståelsen for prinsippene. Fremstillingen i eksemplene ovenfor (se avsnitt 1.3) kan for eksempel tyde på at forståelsen for kommunens prinsipper kan være mangelfull i deler av staten. Eksemplene viser også at det er svært ulik forståelse for hva et regnskap i virkeligheten kan bidra til.

Det som nå er i ferd med å skje er i første omgang at staten ligger an til ukritisk å kopiere prinsippene fra lønnsomhetsregnskapet uten at en vurderer hva en mister av styringskraft og styringsinformasjon som følge av det. Videre at vi får to regnskapsprinsipper. Dagens regjering og Storting har nemmelig avvist å erstatte kontantprinsippet i det budsjett og regnskap Stortinget skal forelegges. Utadrettet og overfor Stortinget vil derfor kontantprinsippet gjelde, mens en innad i virksomhetene opererer med lønnsomhetsperiodisering. Hvilke kommunikasjons- og forståelsesproblemer dette kan bidra til er så vidt vi vet ikke skikkelig belyst. Problematikken knyttet til helseforetakenes regnskaper, Stortingets bevilgninger til dem og helseforetakenes enorme underskudd kan illustrere at dette kan bli en stor styringsutfordring.

Utgangspunktet for en vurdering av felles regnskapsprinsipper i offentlig sektor må være de informasjons-, analyse- og styringsbehov som skal ivaretas av regnskap for offentlig virksomhet – REDESKO. Dette vil måtte avklares gjennom en egen analyse, men de viktigste vil være:

- Økonomisk informasjonsgrunnlag for folkevalgt styring av offentlig virksomhet
- Vise den offentlige virksomhets finansielle status og resultater
- Bidra til god budsjettgjennomføring.
- Bidra til budsjettkontroll
- Gi input til budsjettutarbeiding
- Betalingskontroll
- Bidra med data til kostnadsanalyser, resultatkontroll og produktivitets- og effektivitetsanalyser

Hovedkonklusjonen i foreliggende rapport er følgende:

1. Det bør utredes utvikling av et felles prinsippgrunnlag for regnskap i offentlig virksomhet, dvs. i kommuner, fylkeskommuner og staten. Det bør også omfatte helseforetakene, andre statsforetak, kommunale foretak og interkommunale selskaper.
2. Det felles prinsippgrunnlaget bør baseres på finansiell periodisering av inntekter og utgifter og ta utgangspunkt i de behov som regnskap for offentlig virksomhet skal dekke.
3. Utredningen bør vurdere hvordan enkel bokføring kan gjennomføres og hvilke virkninger det vil ha for forståelsen av offentlige regnskap, den oversikt og informasjon som regnskapene gir, budsjettkontroll og betalingskontroll samt den tekniske gjennomføringen av regnskapsføringen.
4. Det bør spesielt vurderes å innføre kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk i offentlig sektor. Dette er nemlig et finansielt (penge)regnskap, som baseres på enkel bokføring, og som er eksplisitt utviklet for å bidra til demokratisk kontroll av offentlige midler. Pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll er derfor de viktigste oppgavene til forvaltningskameralistikken.

Forvaltningskameralistikken, som baseres på bruk av enkel bokføring, kjennetegnes bl.a. av følgende:

- forståelig begrepsbruk i form av inntekter og utgifter (i motsetning til debet og kredit som brukes i dobbel bokføring)
- bruker den kameralistiske kontoen, som består av en inntektsside og en utgiftsside (i motsetning til debet- og kreditsider, slik som ved dobbel bokføring)
- enkel å bruke og enkel å forstå, ved at inntekter bokføres på kontoens inntektsside, mens utgifter bokføres på kontoenes utgiftsside (i motsetning til debitering og kreditering, som alltid må foretas ved dobbel bokføring)
- fleksibel. Det enkle bokholderis brukes, og vi kan foreta én, to eller flere enkle bokføringer, avhengig av hvilken eller hvilke opplysninger vi ønsker å rapportere (ved bruk av det dobbelte bokholderis prinsipp, må vi alltid foreta to bokføringer, nemlig debitering av én konto og kreditering av en annen konto, uavhengig av om dette fører til mer informative regnskaper eller ikke)

1.6 Rapportens videre struktur

Rapporten videre er strukturert som følger: I kapittel 2 fremheves at de viktigste begrepene i et regnskap er inntekter og utgifter. Dessuten understrekes det at inntektene og utgiftene kan periodiseres i samsvar med ulike periodiseringsprinsipper, avhengig av om man ønsker å fokusere på den finansielle (penge)virkingen eller lønnsomhetsvirkingen. I kapittel 3 gis det en innføring i lønnsomhetsregnskap (forretningsregnskap), som er det regnskapet som utarbeides i privat sektor. Dette er også det regnskapet som 'NOU 2003:6 Hva koster det?' presenterer som et alternativ til dagens stasregnskap (selv om betegnelsen 'lønnsomhetsregnskap' ikke benyttes). I kapittel 4 presenteres kameralregnskap, som i dag består av to hovedvarianter, nemlig forvaltningskameralistikk (for bruk i den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen) og bedriftskameralistikk (for bruk i offentlige bedrifter).

I kapittel 5 presenteres statsregnskapet, mens kommuneregnskapet presenteres i kapittel 6. For å få en god forståelse for disse regnskapene, er det ikke tilstrekkelig å studere de reglene som i dag gjelder for disse to regnskapene. Reglene har nemlig utviklet seg over tid. Derfor er det viktig med en innledende omtale av regnskapsreglens historiske utvikling, som har resultert i dagens regnskapsregler, for å forstå regnskapsreglene slik de er i dag.

Kapittel 7 viderefører omtalen av kameralregnskapet, som ble påbegynt i kapittel 4, med ytterligere fokus på forvaltningskameralistikken. Rapporten avsluttes med kapittel 8. Her gir vi først en oppsummerende sammenligning av de regnskapsmodellene som omtales (kameralregnskap vs forretningsregnskap og statsregnskapet vs kommuneregnskapet). Deretter avsluttes rapporten med å vise fordeler som kan oppnås om statsregnskapet og kommuneregnskapet baseres på forvaltningskameralistikk (forvaltningskameralistisk enkel bokføring). Her vil vi understreke at den kortfattede gjennomgangen i rapportens siste avsnitt er en oppsummering av vår argumentasjon gjennom hele rapporten. Derfor kan ikke denne konklusjonen i rapportens siste avsnitt sees isolert, men må sees i sammenheng med hele den forangående teksten i denne rapporten.

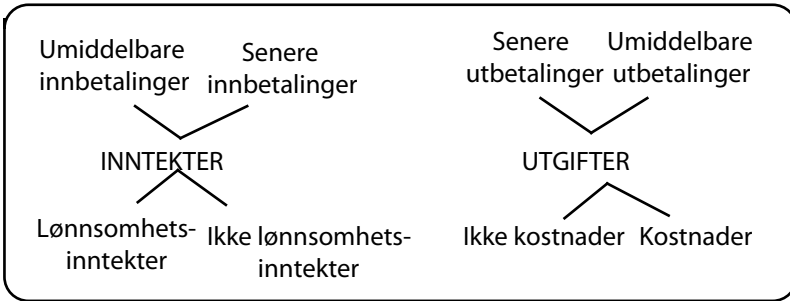
KAPITTEL 2

INNTEKTER OG UTGIFTER

2.1 To virkninger

Hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter. *Inntekter* defineres som krav på innbetalinger, enten umiddelbart eller senere. *Utgifter* defineres som forpliktelser til utbetalinger, enten umiddelbart eller senere. Dette betyr at inntektene og utgiftene alltid vil ha en *finansiell (penge)virkning*, enten i den aktuelle regnskapsperioden (jf. umiddelbare inn- og utbetalinger) eller i senere regnskapsperioder (jf. senere inn- og utbetalinger). Denne pengevirkningen til inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i øverste del av figur 2.1 nedenfor.

Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha en ytterligere virkning (i tillegg til pengevirkningen), nemlig en *lønnsomhetsvirkning*, i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader. Til forskjell fra inntektenes og utgiftenes finansielle (penge)virkning, som påvirker en organisasjons pengebeholdning (kasse- og bankbeholdning), påvirker inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning organisasjonens egenkapital (dvs. forskjellen mellom organisasjonens eiendeler og gjeld). En slik lønnsomhetsvirkning er av interesse for organisasjoner hvor det er en kausalsammenheng mellom utgående og inngående ytelser og penger (se f.eks. Johns, 1951; Mülhaupt, 1987; Monsen og Näsi, 1998), slik som i private bedrifter. Denne lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i nederste del av figur 2.1.

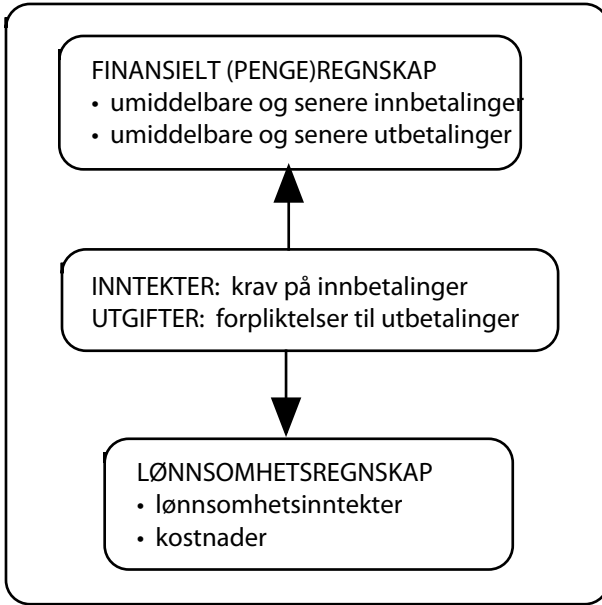


Figur 2.1: *Inntekter og utgifter.*
 (Kilde: Mülhaupt, 1987, *Abbildung 5*, s. 75; *oversatt fra tysk*)

Dette betyr at inntektene og utgiftene kan periodiseres i samsvar med to ulike periodiseringsprinsipper, nemlig et *finansielt periodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*. Førstnevnte periodiseringsprinsipp – omtalt som *anordningsprinsippet* (inkludert *kontantprinsippet*) – brukes for å rapportere den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene (se øverste del av figur 2.1), og sistnevnte periodiseringsprinsipp – ofte upresist benevnt *periodiseringsprinsippet* – brukes for å rapportere lønnsomhetsvirkingen til inntektene og utgiftene (se nederste del av figur 2.1).

2.2 Finansielt (penge)regnskap og lønnsomhetsregnskap

Et regnskap som fokuserer på den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene, omtales som et *finansielt (penge)regnskap*, mens et regnskap som fokuserer på lønnsomhetsvirkingen til inntektene og utgiftene, omtales som et *lønnsomhetsregnskap* (se figur 2.2).



Figur 2.2: To hovedtyper av regnskap. (Kilde: Monsen, 2009, figur 2.2, s. 14)

Når det gjelder et finansielt (penge)regnskap, kan vi igjen dele dette regnskapet inn i to undergrupper: (1) et regnskap som fokuserer på den totale finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, i form både av umiddelbare inn- og utbetalinger og senere inn- og utbetalinger, og (2) et regnskap som kun fokuserer på den umiddelbare finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, i form av umiddelbare inn- og utbetalinger. Sistnevnte regnskap omtales som et *finansielt (kontant)regnskap*. Et finansielt (kontant) regnskap er følgelig en undergruppe av et finansielt (penge)regnskap.

2.3 Gjennomgangstalleksempel

I denne rapporten skal følgende gjennomgangstalleksempel brukes for å illustrere bokføring av inntektenes og utgiftenes finansielle (penge)virkning og eventuelt også lønnsomhetsvirkning:

Begynnelsen av perioden:

Kassebeholdning	2.000
-----------------	-------

I løpet av perioden:

(1) Diverse driftsinntekter	12.000
(1a) herav umiddelbar innbetaling	10.500
(1b) herav senere innbetaling	1.500
(2) Diverse driftsutgifter	11.000
(2a) herav umiddelbar utbetaling	9.900
(2b) herav senere utbetaling	1.100
(3) Renteinntekter (umiddelbar innbetaling)	50
(4) Renteutgifter (umiddelbar utbetaling)	100
(5) Låneinntekt (umiddelbar innbetaling) (begynnelsen av perioden)	2.000
(6) Avdragsutgift (umiddelbar utbetaling) (slutten av perioden)	200
(7) Investeringsutgift (umiddelbar utbetaling) (begynnelsen av perioden)	3.000

Slutten av perioden:

(8) Avskrivning anleggsmiddel: 10%	
------------------------------------	--

Det er gitt betalingsanordninger (betalingsinstruksjoner) for samtlige inntekter og utgifter i løpet av perioden. Inntektene og utgiftene som er merket (1)–(4) har i sin helhet også lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden for organisasjoner hvor det er av interesse å fokusere på lønnsomhetsvirkingen i tillegg til den finansielle (penge)virkingen.

KAPITTEL 3

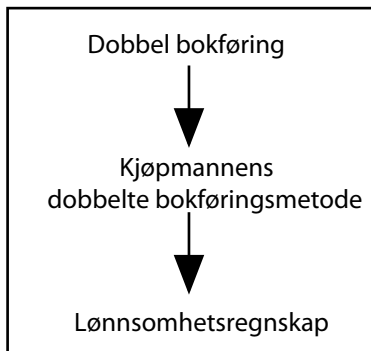
LØNNSOMHETSREGNSKAP (FORRETNINGSREGNSKAP)

3.1 Innledning

I privat sektor oppstod kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som et svar på behovene til kjøpmenn i Italia i det 13. århundre (Kam, 1990, s. 29) og Luca Pacioli's bok *Summa de Arithmetica Geometrica Proportioni et Proportionalita* («Review of Arithmetic, Geometry and Proportions») fra 1494 var den første boken som ble publisert om det dobbelte bokholderis prinsipp (se f.eks. Kam, 1990, s. 19). På engelsk brukes ofte begrepet «commercial accounting» (forretningsregnskap) (se f.eks. Chan, 2003) når det refereres til dette regnskapet, og *Collins Cobuild English Language Dictionary* (1987) definerer «commerce» (s. 277) som «the activities and procedures involved in buying and selling things»; en definisjon som understreker det forhold at kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode ble utviklet for bruk av kjøpmenn ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap for sine forretningsforetak.

Når det dobbelte bokholderis prinsipp brukes, blir hver transaksjon registrert to ganger (debit=kredit), og to ulike konti brukes. Balanseregnskapskontoene, som representerer transaksjonenes betalingsside, suppleres med lønnsomhetsresultatregnskapskonti, som representerer ytelsessiden til transaksjonene. Derfor muliggjør bruken av *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode* at lønnsomhetsresultatet rapporteres både via betalingssiden (i form av balanseregnskapskonti) og via ytelsessiden (i form av lønnsomhets-

resultatregnskapskonti) (Walb, 1926). Vi omtaler derfor kjøpmannes dobbelte bokføringsmetode som en bokføringsmetode som danner grunnlaget for et *lønnsomhetsregnskap* (se figur 3.1).



Figur 3.1: *Forretningsregnskap.*

3.2 Talleksempel

I dette avsnittet illustreres kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3).

a) Kjøpmannens dobbelte bokføring

ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	2.000	Egenkapital	2.000
	2.000		2.000

Kassebeholdning			
IB	2.000	2a)	9.900
1a)	10.500	4)	100
3)	50	6)	200
5)	2.000	7)	3.000
		UB	1.350
	14.550		14.550

Lønnsomhetsresultatregnskap			
2a)	9.900	1a)	10.500
2b)	1.100	1b)	1.500
4)	100	3)	50
8)	300		
9)	650		
	12.050		12.050

Fordringer			
IB	0		
1b)	1.500	UB	1.500
	1.500		1.500

Kortsiktig gjeld			
		IB	0
UB	1.100	2b)	1.100
	1.100		1.100

Anleggsmidler			
IB	0	8)	300
7)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

Langsiktig gjeld			
6)	200	IB	0
UB	1.800	5)	2.000
	2.000		2.000

Egenkapital			
		IB	2.000
UB	2.650	9)	650
	2.650		2.650

SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	1.350	Kortsiktig gjeld	1.100
Fordringer	1.500	Langsiktig gjeld	1.800
Anleggsmidler	2.700	Egenkapital (2.000 + 650)	2.650
	5.550		5.550

I samsvar med det dobbelte bokholderis prinsipp, foretar vi alltid to bokføringer (debet=kredit) på to ulike konti. Dessuten ivretas kontinuiteten over periodegrensene, ved at utgående beholdning (UB) på en balansekonto fremkommer som inngående beholdning (IB) for etterfølgende periode på samme konto.

De umiddelbare driftsinnbetalingene (1a) på 10.500, som har en lønnsomhetsvirkning i perioden, debiteres kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingssiden) og krediteres lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). I tillegg er det påløpt ytterligere 1.500 i driftsinntekter i perioden (1b), selv om dette beløpet ikke er innbetalt enda. Vi debiterer kontoen Fordringer (økning fordringer, som også representerer periodens lønnsomhetsinntekt rapportert via betalingssiden) og krediterer lønnsomhetsresultatregnskapet (periodens lønnsomhetsinntekt rapportert via ytelsessiden). Det er foretatt en umiddelbar driftsutbetaling (2a) med lønnsomhetsvirkning (9.900). Vi krediterer kassekontoen med dette beløpet (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingssiden) og debiterer lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). I tillegg er det påløpt ytterligere 1.100 i driftsutgifter i perioden (2b), selv om dette beløpet ikke er utbetalt enda. Vi krediterer kontoen Kortsiktig gjeld (lønnsomhetsvirkning via betalingssiden) og debiterer lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). Det er videre mottatt kontante renteinntekter (3) på 50. Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingssiden) og krediterer lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). De betalte renteutgiftene (4) på 100 krediteres kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingssiden) og debiteres lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden).

Innbetalingen av det nye lånet (5) på 2.000 debiteres kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning virkning via betalingssiden) og krediteres kontoen Langsiktig gjeld (opphever lønnsomhetsvirkningen, men ikke pengevirkingen, til debetføringen på kassekontoen). I perioden er det betalt et avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingssiden) og debiterer kontoen Langsiktig gjeld (opphever lønnsomhetsvirkningen, men ikke pengevirkingen, til kreditføringen på kassekontoen). Det er foretatt en kontantinvestering i anleggsmidler (7) med 3.000. Kassekontoen krediteres med dette beløpet og anleggsmiddelkontoen debiteres med samme beløp. Dermed fremkommer det en pengevirking uten lønnsomhetsvirkning. Når anleggsmiddelet

avskrives (8) med 300 ($3.000 \times 0,10 = 300$), foretar vi følgende dobbelte bokføring: vi krediterer balansekontoen Anleggsmidler med 300 (lønnsomhetsvirkning (dvs. kostnadsvirkning) via betalingssiden samt reduksjon av bokført verdi for anleggsmiddelet i balanseregnskapet), og vi debiterer lønnsomhetsresultatregnskapet med samme beløp (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden).

Det er en entydig sammenheng mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (kongruensprinsippet). Lønnsomhetsresultatet (perioderesultatet) på 650 fremkommer nemlig på to måter, dvs. både via betalingssiden (rapportert i balanseregnskapet) og via ytelsessiden (rapportert i lønnsomhetsresultatregnskapet). Denne entydige sammenhengen betyr videre at vi kan si at lønnsomhetsresultatet i lønnsomhetsresultatregnskapet forklarer endringen i egenkapitalen i balanseregnskapet. Følgende dobbeltsidige bokføring foretas i denne forbindelse: (9) Lønnsomhetsresultatregnskap: debet (650) og Egenkapital (balansekonto): kredit (650). Og som vi ser, utarbeides det ved hjelp av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode et integrert fullstendig balanseregnskap, som viser eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet (se Sluttbalanse).

3.3 Oppsummering

Som oppsummering kan vi konstatere at lønnsomhetsresultatet rapporteres dobbelt ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, nemlig både via betalingssiden (representert ved balanseregnskapet) og via ytelsessiden (representert ved lønnsomhetsresultatregnskapet). Dessuten utarbeides det et integrert fullstendig balanseregnskap, som viser eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet.

En ulempe med å bruke kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, sammenlignet med å bruke kjøpmannens enkle bokføringsmetode (se f.eks. Monsen, 2009), er imidlertid at lønnsomhetsfokuset fortrenger fokuset på den finansielle (penge)utviklingen.

KAPITTEL 4

KAMERALREGNSKAP

4.1 Innledning

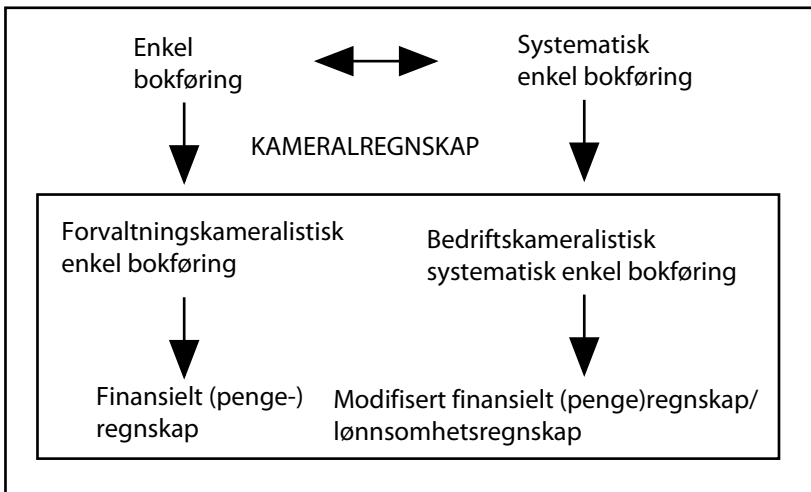
I offentlig sektor i det kontinentale Europa (spesielt Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994; Mülhaupt, 1987; Walb, 1926), ble kame-ralistens enkle bokføringsmetode utviklet i det 16. århundre og fremover for å bidra til kontroll av offentlige inntekter (se f.eks. Walb, 1926). Ernst Walb (1926, s. 210) fremhever at det latinske ordet «camara» eller «camera» i det 9. århundre betegnet det stedet hvor landsherren oppbevarte sine skatter, og det tyske uttrykket «Kammer» betydde i denne sammenhengen det værelset hvor de personene, som var ansvarlige for å forvalte inntektene, pleide å samle seg. Uttrykkene kameralistikk og kameralregnskap er av den grunn fra gammel tid av nær knyttet til så vel penger og inntekter som til deres forvaltning.

4.2 Forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk

Opprinnelig ble kameralregnskapet utviklet for den offentlige budsjettko-blede kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) (*for- valtningskameralistikk* -FKAM), og hovedformålet med denne formen for kameralregnskap er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter (pen-geforvaltning) innenfor de finansielle rammene i et politisk vedtatt budsjett (budsjettkontroll). Dessuten er kontrollen av at ingen penger mottas eller

betales ut av kommunekassereren, uten at det først er gitt en betalingsanordning (betalingsinstruksjon) av en annen person som har myndighet til dette (rådmannen) en viktig kameral målsetting (betalingskontroll). Senere ble forvaltningskameralistikken videreutviklet til *bedriftskameralistikk* (BKAM) for bruk i de offentlige bedriftene (f.eks. kommunale buss-selskap og kommunale lysverk). Formålet med sistnevnte form for kameralistikk er å gjøre det mulig å utarbeide nøyaktig samme type regnskapsinformasjon som den som blir utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode og kjøpmannens tosidige konti (debet- og kreditsider), dvs. utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap og tilhørende integrert fullstendig balanseregnskap.

Forvaltningskameralistikken bruker en videreutviklet variant av enkel bokføring, mens bedriftskameralistikken bruker en videreutviklet variant av systematisk enkel bokføring. Vi omtaler derfor førstnevnte bokføringsmetode som *forvaltningskameralistisk enkel bokføring* og sistnevnte bokføringsmetode som *bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring* (se figur 4.1)



Figur 4.1: Kameralistens bokføring (Kilde: Monsen, 2008a, figur 2.1).

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring danner grunnlaget for 'finansielle (penge)regnskap', som viser anordnede inntekter og utgifter (dvs. anordnede umiddelbare og senere inn- og utbetalinger). Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring danner derimot grunnlaget for et 'modifisert finansielt (penge)regnskap/lønnsomhetsregnskap' (se figur 4.1).

4.3 Den kameralistiske kontoen

Det er utviklet en egen konto for bruk i kameralistisk bokføring (se tabell 4.1):

I motsetning til kjøpmannens tosidige konto er den kameralistiske kontoen som regel ensidig, dvs. den har enten en inntekts- eller utgiftsside. Mens kjøpmannens konto på hver side (dvs. på debet- og kredittsidene) er ensidig, dvs. den har kun én spalte eller kolonne, består den kameralistiske kontoen prinsipielt av fire forskjellige spalter eller kolonner (både på inntekts- og utgiftssiden). (Mülhaupt, 1987, s. 95; oversatt fra tysk)

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

Tabell 4.1: Den kameralistiske kontoen.

Kolonnen *Rester brakt frem (RF)* viser beløp som bringes frem fra tidligere perioder. På inntektssiden vises inntektsrester (fordringer) og på utgiftssiden vises utgiftsrester (forpliktelses) som ennå ikke er betalte. Innenfor forvaltningskameralistikken rapporteres kun fordringer og forpliktelses som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte. Innenfor bedriftskameralistikken rapporteres derimot samtlige eiendeler på inntektssiden og samtlige forpliktelses og egenkapital på utgiftssiden (dvs. ikke kun fordringer og forpliktelses som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte, slik som innenfor forvaltningskameralistikken). RF-kolonnene

representerer balansekolonner ved begynnelsen av perioden, fordi utestående beløp fra foregående periode bringes frem som inngående beløp i denne perioden.

Innenfor forvaltningskameralistikken viser kolonnen *Anordning (AO)* nye inntekter (på inntektssiden) og nye utgifter (på utgiftssiden), som det er gitt betalingsanordninger for. Denne kolonnen representerer ytelsessiden og danner dermed grunnlaget for utarbeidelse av et finansielt resultatregnskap (i form av anordnede inntekter og utgifter) innenfor forvaltningskameralistikken. Innenfor bedriftskameralistikken viser imidlertid AO-kolonnen på inntektssiden lønnsomhetsinntekter og økning i eiendeler, og på utgiftssiden vises kostnader, økning i forpliktelser og økning i egenkapital. Dermed danner denne kolonnen grunnlaget for utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader).

Kolonnen *Virkelig utfall (V)* har en dobbel funksjon innenfor forvaltningskameralistikken: For det første er den en oppgjørskolonne for de anordnede beløp (Rester brakt frem (RF) og/eller Årets anordning (AO)) ved at kolonnen viser hvor mye av de anordnede beløp som i perioden er realisert i form av inn- eller utbetalinger. For det andre viser kolonnen, når vi studerer den loddrett, periodens innbetalinger (på inntektssiden) og utbetalinger (på utgiftssiden). Denne kolonnen tilsvarer derfor de kontoene innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som viser pengetransaksjonene, dvs. kontoene kasse og bank. Innenfor bedriftskameralistikken viser også V-kolonnene innbetalinger og utbetalinger, men i tillegg viser de reduksjonen av eiendeler på inntektssiden og reduksjonen av forpliktelser og egenkapital på utgiftssiden. Alle fiktive kassetransaksjoner på inntekts- og utgiftssidene i V-kolonnene vil oppheve hverandre, slik at netto V-differanse (V-inntekter minus V-utgifter) vil vise nettoendringen av likvide midler (nettoendringen på kontoene kasse og bank) innenfor bedriftskameralistikken, slik som innenfor forvaltningskameralistikken.

Kolonnen *Rester overført (R)* viser, innenfor forvaltningskameralistikken, hvilke av tidligere anordnede beløp (dvs. summen av Rester brakt frem (RF) og Årets anordnede beløp (AO)) som ennå ikke er realiserte i form av inn- eller utbetalinger (V). Dermed viser denne kolonnen utestående beløp i form av inntektsrester (fordringer) på inntektssiden og utgiftsrester (forpliktelser)

på utgiftssiden ved slutten av perioden, og utgjør således en balansekolonne (utgående balanse) hvor beløpene herfra overføres til kolonnen Rester brakt frem (RF) i kommende periode. Innenfor forvaltningskameralistikken er det kun fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsanordninger for men som ennå ikke er betalte, som rapporteres i R-kolonnene. Innenfor bedriftskameralistikken viser derimot R-kolonnen samtlige eiendeler ved slutten av perioden på inntektssiden, og på utgiftssiden viser R-kolonnen samtlige forpliktelser og egenkapital på dette tidspunkt. De to kolonnene Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) representerer betalings siden for transaksjonene.

Ifølge de kamerale bokføringsreglene, kan ingen transaksjoner registreres i utfallskolonnene (V) uten en samtidig eller tidligere registrering i anordningskolonnene (AO). Dette kravet har sammenheng med det generelle kravet i offentlig sektor som sier at penger ikke kan mottas eller betales ut av en person (f.eks. kommunekassereren), uten at det tidligere er gitt, eller samtidig gis, en betalingsanordning av en annen person som har myndighet til dette (f.eks. rådmannen). Når det gjelder sammenhengen mellom de fire forskjellige kolonnene på den kameralistiske kontoen, kommer den til uttrykk i form av den kameralistiske balanseligningen, som gjelder separat både på inntekts- og utgiftssiden:

$$\text{Rest} = \text{Rester brakt frem} + \text{årets anordning} - \text{virkelig utfall}$$

$$R = RF + AO - V$$

Dette betyr at regnskapstransaksjonene ved bruk av den kamerale bokføringsmetoden rapporteres horisontalt på den ene siden av den kameralistiske kontoen: Inntekter bokføres på inntektssiden og utgifter bokføres på utgiftssiden. Selv om det kun er behov for én konto for å representere både en transaksjons ytelses- og betalings sider ved bruk av den kameralistiske bokføringsmetoden, finnes det ikke noe bestemt antall bokføringer eller registreringer for ulike transaksjoner (se f.eks. Oettle, 1990). Dette skiller denne bokføringsmetoden sterkt fra kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som alltid bruker to sider, dvs. både debetsiden og kreditsiden til to forskjellige konti. Som Mülhaupt (1987) uttrykker seg:

Mens kjøpmannens bokføring til enhver tid trenger to forskjellige konti for å regnskapsføre en transaksjon (jf. det dobbelte bokholderis prinsipp), klarer kameralistikken seg med én konto, fordi enhver konto fremstiller en kombinasjon av to eller flere av kjøpmannens konti. Enhver ytelse rapporteres på resultat- og varebalansekonti og er direkte tilordnet en betalingstransaksjon eller en kreditt-transaksjon, noe som medfører at egne selvstendige konti for betalings- og kreditt-transaksjonene, som harsammenheng med disse ytelsene, ikke er nødvendig. (Mülhaupt, 1987, s. 97; oversatt fra tysk)

Den kameral bokføringsmetoden ble primært utviklet for den offentlige kjerneforvaltningen (forvaltningskameralistikk), hvor det i stor grad dreier seg om inntekter og utgifter i form av pengetransaksjoner. Mülhaupt (1987) fremhever i denne forbindelse følgende:

Det kjennetegnet ved kameralistikken, som tilsier at kassekontoen går gjennom alle andre konti i form av utfallskolonnen (V-kolonnen), muliggjør at man enkelt og nøyaktig kan finne ut hvor pengene kommer fra og hva de går til, og binde opp bestemte utgifter i planleggingen. (Mülhaupt, 1987, s. 97; oversatt fra tysk)

4.4 Talleksempel

Med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3), skal vi nå først illustrere forvaltningskameralistisk enkel bokføring og deretter bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring.

a) Forvaltningskameralistisk enkel bokføring (FKAM)

Forvaltningskameralistikken fokuserer på den finansielle utviklingen (inntekter/utgifter) og ikke lønnsomhetsutviklingen (lønnsomhetsinntekter/kostnader). Bokføringen foretas på den kameralistiske kontoen (se tabell 4.1), og kameralregnskapets to grunnleggende bokføringsregler må alltid følges:

- 1) Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen
- 2) $R = RF + AO - V$

Disse to reglene gjelder separat for kameralkontoens inntektsside og utgiftsside.

Bokføringen av transaksjonene i vårt talleksempel i samsvar med forvalningskameralistisk enkel bokføring, er vist i tabell 4.2. Tabellen forklares nærmere nedenfor.

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
1) Div. driftsinnt.		12.000	10.500	1.500				
2) Div. driftsutg.						11.000	9.900	1.100
3) Renteinntekter		50	50					
4) Renteutgifter						100	100	
5) Låneinntekt		2.000	2.000					
6) Avdragsutgift						200	200	
7) Investeringsutg.						3.000	3.000	
		14.050	12.550	1.500		14.300	13.200	1.100

Tabell 4.2: Forvatningskameralistikk – gjennomgangstalleksempel.

Diverse driftsinntekter (1) er påløpt med 12.000. Det er gitt innbetalingsanordning for dette beløpet, men kun 10.500 er innbetalt (1a) og 1.500 gjenstår for innbetaling i en senereperiode (1b). Førstbokførervi innbetalingsanordningen på 12.000 i AO-kolonnen på inntektssiden, og deretter bokfører vi innbetalingen på 10.500 i V-kolonnen på inntektssiden når pengene mottas (jf. regel 1). Ved bruk av regel (2), får vi i balansekolonnen ved slutten av perioden rapportert utestående fordringer som det er gitt betalingsanordning for, nemlig 1.500 ($R = RF + AO - V = 0 + 12.000 - 10.500 = 1.500$). Driftsutgiftene bokføres analogt på utgiftssiden av den kameralistiske kontoen. Vi bokfører betalingsanordningen for utgiftene med 11.000 i AO-kolonnen (2), og selve utbetalingen (2a) på 9.900 bokføres i V-kolonnen (regel 1). Restbeløpet (2b) på 1.100, som representerer kortsiktig gjeld som det er gitt utbetalingsanordning for, fremkommer i balansekolonnen ($R = RF + AO - V = 0 + 11.000 - 9.900 = 1.100$).

Renteinntektene (3) på 50 er anordnet for innbetaling ($\text{Inntekter-AO} = 50$) og innbetalt ($\text{Inntekter-V} = 50$). Dermed blir det ingen utestående restbeløp her ($R = 0 + 50 - 50 = 0$). Renteutgiftene (4) på 100 er videre anordnet for utbetaling ($\text{Utgifter-AO} = 100$) og utbetalt ($\text{Utgifter-V} = 100$). Dermed blir det ingen utestående restbeløp her ($R = 0 + 100 - 100 = 0$). Før det kan mottas og bokføres innbetaling av et nytt lån (5) på 2.000 ($\text{Inntekter-V} = 2.000$), må det først gis og bokføres en innbetalingsanordning på dette beløpet ($\text{Inntekter-AO} = 2.000$; jf. regel (1)). Dermed blir det ingen restbeløp på inntektssiden ($\text{Inntekter-R} = 0 + 2.000 - 2.000 = 0$). Det er videre betalt et avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200 ($\text{Utgifter-AO} = 200$ og $\text{Utgifter-V} = 200$; $R = 0 + 200 - 200 = 0$). Det er foretatt en kontantinvestering i et nytt anleggsmiddel (7) med 3.000, som bokføres på følgende måte: Først gis og bokføres utbetalingsanordningen på 3.000 ($\text{Utgifter-AO} = 3.000$), og deretter foretar vi og bokfører utbetalingen av dette beløpet ($\text{Utgifter-V} = 3.000$). Dermed blir det ingen utestående restbeløp her ($\text{Utgifter-R} = 0 + 3.000 - 3.000 = 0$).

Fra tabell 4.2 fremkommer følgende to finansielle (penge)resultater:

Inntekter-AO (anordnede inntekter)	14.050
– Utgifter-AO (anordnede utgifter)	<u>–14.300</u>
Netto anordnet inntekt	<u>–250</u>
Inntekter-V (umiddelbare innbetalinger)	12.550
– Utgifter-V (umiddelbare utbetalinger)	<u>–13.200</u>
Netto kasseendring	<u>–650</u>

Dessuten fremkommer følgende (ufullstendige) balanseregnskap:

	RF	R
Fordring (inntektsrest)	0	1.500
Kortsiktig gjeld (utgiftsrest)	0	1.100

Ved bruk av forvaltningskameralistisk enkel bokføring ser vi at umiddelbare inn- og utbetalinger samt netto kasseendring rapporteres. Dessuten ser vi at ikke bare de realiserte inntektene (umiddelbare innbetalinger) og de realiserte utgiftene (umiddelbare utbetalinger) rapporteres (V-kolonnene), men de totale inntektene som er anordnet for innbetaling (umiddelbare og senere innbetalinger) og de totale utgiftene som er anordnet for utbetaling

(umiddelbare og senere utbetalinger) (AO-kolonnene). Dermed rapporteres også nettoinntekten (anordnede inntekter minus anordnede utgifter), i tillegg til netto kasseendring (umiddelbare innbetalinger minus umiddelbare utbetalinger).

Vi ser også at fordringer og gjeld, som er anordnet for hhv. inn- og utbetaling, men ikke er betalte, rapporteres ved bruk av forvaltningskameralistisk enkel bokføring (se tabell 4.2). Her må det understrekes at det kun er fordringer og gjeld som det er gitt betalingsanordninger for (AO-kolonnene), men som ennå ikke er realiserte i form av betalinger (V-kolonnene), som registreres i regnskapet. Det kan derfor finnes ytterligere fordringer og gjeld, som det ennå ikke er gitt hhv. inn- eller utbetalingsanordninger for (slike finnes ikke i gjennomgangstalleksemplet; se kapittel 7 for flere detaljer, inkludert andre talleksempel).

b) Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring (BKAM)

Bedriftskameralistikken bruker samme kameralistiske konto som forvaltningskameralistikken bruker. Denne kontoen består av to sider, nemlig inntekter og utgifter (se tabell 4.1). I likhet med forvaltningskameralistikken bruker også bedriftskameralistikken det enkle bokholderis prinsipp, men dette prinsippet brukes på en videreutviklet systematisk måte innenfor bedriftskameralistikken.

I forbindelse med at den kameralistiske bokføringen ble videreutviklet fra forvaltningskameralistisk enkel bokføring til bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring, ble innholdet i de ulike kolonnene på den kameralistiske kontoen (se tabell 4.1) utvidet. Eller sagt på en annen måte: Innenfor bedriftskameralistikken bokføres det opplysninger som ikke bokføres innenfor forvaltningskameralistikken, ved at man utvidet fortolkningen av restkolonnene på følgende to måter: (1) alle inntekter og utgifter som er oppstått blir regnskapsførte i restkolonnene, og ikke bare de inntektene og utgiftene som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte, og (2) eiendeler/forpliktelser, som ikke blir regnskapsførte innenfor forvaltningskameralistikken (f.eks. anleggsmidler og langsiktig gjeld), som en følge av at det ikke er gitt betalingsanordninger for disse postene, blir også rapporterte i restkolonnene. Ved å utvide fortolkningen av restkolonnene på disse

to måtene, blir det mulig å utarbeide et lønnsomhetsregnskap i form av et lønnsomhetsresultatregnskap og et integrert fullstendig balanseregnskap med samme innhold som det som blir utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (forretningsregnskap).

Tabell 4.3 viser grunnformen til den kameralistiske kontoen innenfor bedriftskameralistikken. Denne kontoen representerer en videreutviklet variant av den kameralistiske kontoen slik den brukes innenfor forvaltningskameralistikken (se tabell 4.1).

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

Tabell 4.3: *Bedriftskameralistikkenes grunnform.*

(Kilde: Wysocki, 1965, Abbildung 24, s. 60; oversatt fra tysk)

Den beste måten å forklare bruken av denne kameralistiske kontoen innenfor bedriftskameralistikken på, er å bruke et talleksempel. Dette blir derfor gjort nedenfor. Men først ser vi nærmere på de kameralistiske bokføringsreglene, som gjelder innenfor forvaltningskameralistikken. Disse to reglene må nemlig også følges innenfor bedriftskameralistikken:

- 1) Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen
- 2) $R = RF + AO - V$

Disse to reglene gjelder separat for kameralkontoens inntektsside og utgiftsside.

Selv om disse to grunnleggende katedralistiske bokføringsreglene *regnskapsteknisk* gjelder for begge hovedvariantene av katedralregnskapet, nemlig både for forvaltningskatedralistikken og for bedriftskatedralistikken, er den *innholdsmessige* fortolkningen av de forskjellig. I avsnitt 4.4a ovenfor er bruken av disse to reglene innenfor forvaltningskatedralistikken vist ved hjelp av gjennomgangstalleksemplet, og i det følgende skal samme talleksempel anvendes til å vise bruken av disse to reglene innenfor bedriftskatedralistikken.

Det er vanlig å benytte følgende inndeling i regnskapsavdelinger (RA) innenfor bedriftskatedralistikken:

- | | |
|------------------------|---|
| Regnskapsavdeling I: | Resultatregnskap.
Denne avdelingen inneholder resultatkontiene. |
| Regnskapsavdeling II: | Vare- eller anleggsmiddelregnskap.
Denne avdelingen inneholder kontiene for de midlertidig eller vedvarende ikke-resultatvirkosomme ytelsestilfellene. |
| Regnskapsavdeling III: | Penge- og kapitalregnskap.
Denne avdelingen omfatter kontiene for de ikke-resultatmessige låne- og kapitaltransaksjonene samt betalingsmiddelkontiene. |
| Regnskapsavdeling IV: | Avslutning.
Denne avdelingen inneholder avslutningsbokføringerne, først og fremst bokføringen av resultatet og kassebeholdningen. |

Med resultatmessig virkning menes her lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader), i motsetning til finansiell (penge)virkning til inntektene og utgiftene (som forvaltningskameralistikken fokuserer på).

Før bokføringen av transaksjonene i talleksemplet (se tabell 4.4) forklares, kan det være nyttig å fremheve følgende tre punkt: (1) lønnsomhetsresultatet fremkommer som forskjellen mellom Inntekter-AO og Utgifter-AO, (2) kasseendringen fremkommer som forskjellen mellom Inntekter-V og Utgifter-V og (3) RF- og R-kolonnene representerer hhv. inngående og utgående balansekolonner. Sagt med andre ord: RF- og R-kolonnene på kameralkontoens inntektsside inneholder eiendeler ved hhv. periodens begynnelse og periodens slutt, mens RF- og R-kolonnene på kameralkontoens utgiftsside inneholder forpliktelser (gjeld) og egenkapital ved hhv. periodens begynnelse og slutt.

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An- ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
RAI:								
Driftsinnt. (1a)		10.500	10.500					
Driftsinnt. (1b)		1.500	1.500					
Renteinntekter (3)		50	50					
Driftsutg. (2a)						9.900	9.900	
Driftsutg. (2b)						1.100	1.100	
Renteutgifter (4)						100	100	
Avskrivning (8)						300	300	
Sum RAI		12.050	12.050			11.400	11.400	
RAII:								
Anleggsmid. (7/8)	0	3.000	300	2.700		3.000	3.000	
Sum RAI I	0	3.000	300	2.700		3.000	3.000	
RAIII:								
Fordringer (1b)	0	1.500	0	1.500		1.500	1.500	
Korts. gjeld (2b)		1.100	1.100		0	1.100	0	1.100
Langs. gjeld (5/6)		2.000	2.000		0	2.000	200	1.800
Egenkapital					2.000			2.000
Sum RAIII	0	4.600	3.100	1.500	2.000	4.600	1.700	4.900
RAIV:								
Sum RAI-III	0	19.650	15.450	4.200	2.000	19.000	16.100	4.900
Kassebeholdning	2.000		650	1.350				
Lønnsomhetsres.						650		650
Sum RAI-IV	2.000	19.650	16.100	5.550	2.000	19.650	16.100	5.550

Tabell 4.4: Bedriftskameralistikk: gjennomgangstalleksempel.

Det er påløpt diverse driftsinntekter (1) på 12.000 med lønnsomhetsvirkning i perioden. Av dette beløpet er 10.500 innbetalt (1a) og 1.500 ennå ikke innbetalt (1b). Først bokfører vi 10.500 i AO-kolonnen på inntektssiden (resultatmessig virkning) i RAI og 10.500 i V-kolonnen på inntektssiden (innbetalingen) i RAI (jf. regel 1). Deretter bokfører vi 1.500 i AO-kolonnen på inntektssiden i RAIII, og denne bokføringen øker fordringen på kundene ($R = RF + AO - V = 0 + 1.500 - 0 = 1.500$). Hvis vi ikke foretar flere bokføringer nå, fremkommer den resultatmessige virkningen av denne transaksjonen i AO-kolonnen i RAIII (balansekonto fordringer) og ikke i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet). Ettersom vi ønsker å rapportere resultatvirkningen i RAI (som tilsvarer resultatregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte

bokføringsmetode), må vi overføre resultatvirkningen fra RAIII til RAI. Dette gjør vi ved å bruke de to grunnreglene innenfor kameralistisk bokføring, som er gjengitt ovenfor.

Først bokfører vi 1.500 i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAIII (Utgifter-AO = 1.500); dermed opphever vi resultatvirkningen i RAIII (Inntekter-AO minus Utgifter-AO = 1.500 – 1.500 = 0). Denne AO-bokføringen på utgiftssiden i RAIII ledsages av en tilsvarende bokføring i V-kolonnen på utgiftssiden i RAIII (Utgifter-V = 1.500), for å hindre at det oppstår et restbeløp her ($R = RF + AO - V = 0 + 1.500 - 1.500 = 0$). Sistnevnte bokføring (Utgifter-V = 1.500) suppleres av en V-bokføring med samme beløp (i RAI) på inntektssiden (Inntekter-V = 1.500), for å hindre at det oppstår en påvirkning på kassebeholdningen (Inntekter-V minus Utgifter-V = 1.500 – 1.500 = 0). Ifølge regel (1), kan vi imidlertid ikke foreta en bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen på samme side av den kameralistiske kontoen. Samtidig som vi bokfører 1.500 i V-kolonnen på inntektssiden i RAI, bokfører vi derfor samme beløp også i AO-kolonnen på inntektssiden i RAI. Ved hjelp av sistnevnte bokføring i RAI (Inntekter-AO = 1.500), har vi oppnådd å rapportere resultatvirkningen av dette kreditt-salget i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet), istedenfor i AO-kolonnen i RAIII (balanseregnskapet), og vi har forhindre at det oppstår et restbeløp i RAI ($R = RF + AO - V = 0 + 1.500 - 1.500 = 0$).

Bokføringen av diverse driftsutgifter foretas på en analog måte til bokføringen av diverse driftsinntekter. Det er påløpt diverse driftsutgifter på 11.000 med lønnsomhetsvirkning i perioden (2). Av dette beløpet er 9.900 utbetalt (2a) og 1.100 ennå ikke utbetalt (2b). Først bokfører vi 9.900 i AO-kolonnen på utgiftssiden (resultatmessig virkning) i RAI og 9.900 i V-kolonnen på utgiftssiden (utbetalingen) i RAI (jf. regel 1). Deretter bokfører vi 1.100 i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAIII, og denne bokføringen øker gjelden til leverandørene ($R = RF + AO - V = 0 + 1.100 - 0 = 1.100$). Hvis vi ikke foretar flere bokføringer nå, fremkommer den resultatmessige virkningen av denne transaksjonen i AO-kolonnen i RAIII (balansekonto kortsiktig gjeld) og ikke i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet). Ettersom vi ønsker å rapportere resultatvirkningen i RAI (som tilsvarer resultatregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode), må vi overføre resultatvirkningen fra RAIII til RAI. Dette gjør vi ved å bruke de to grunnreglene innenfor kameralistisk bokføring, som er gjengitt ovenfor.

Først bokfører vi 1.100 i AO-kolonnen på inntektssiden i RAIII; dermed opphever vi resultatvirkningen i RAIII ($\text{Inntekter-AO} - \text{Utgifter-AO} = 1.100 - 1.100 = 0$). Denne AO-bokføringen på inntektssiden i RAIII ledsages av en tilsvarende bokføring i V-kolonnen på inntektssiden i RAIII, for å hindre at det oppstår et restbeløp her ($R = RF + \text{AO-V} = 0 + 1.100 - 1.100 = 0$). Sistnevnte bokføring ($\text{Inntekter-V} = 1.100$) suppleres av en V-bokføring med samme beløp (i RAI) på utgiftssiden, for å hindre at det oppstår en påvirkning på kassebeholdningen ($\text{Inntekter-V} - \text{Utgifter-V} = 1.100 - 1.100 = 0$). Ifølge regel (1), kan vi imidlertid ikke foreta en bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen på samme side av den kameralistiske kontoen. Samtidig som vi bokfører 1.100 i V-kolonnen på utgiftssiden i RAI, bokfører vi derfor samme beløp også i AO-kolonnen på utgiftssiden i denne regnskapsavdelingen. Ved hjelp av sistnevnte bokføring i RAI ($\text{Utgifter-AO} = 1.100$), har vi oppnådd å rapportere resultatvirkningen av dette kreditt-forbruket i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet), istedenfor i AO-kolonnen i RAIII (balanseregnskapet), og vi har forhindre at det oppstår et restbeløp i RAI ($R = RF + \text{AO-V} = 0 + 1.100 - 1.100 = 0$).

Det er videre mottatt kontante renteinntekter (3) på 50 og betalt kontante renteutgifter (4) på 100; både renteinntektene og renteutgiftene har lønnsomhetsvirkning. I RAI foretar vi derfor følgende bokføringer: $\text{Inntekter-AO} = 50$ (lønnsomhetsinntekten), $\text{Inntekter-V} = 50$ (innbetalingen), $\text{Utgifter-AO} = 100$ (kostnaden), $\text{Utgifter-V} = 100$ (utbetalingen).

Opptak av det nye lånet (5) bokføres som følger i RAIII: Innbetalingen av lånet bokføres i V-kolonnen på inntektssiden ($\text{Inntekter-V} = 2.000$), samtidig som vi bokfører dette beløpet i AO-kolonnen på samme side (jf. regel 1) ($\text{Inntekter-AO} = 2.000$). Dessuten bokfører vi dette nye låneopptaket i AO-kolonnen på utgiftssiden ($\text{Utgifter-AO} = 2.000$). Sistnevnte bokføring har en dobbeltvirkning: For det første hindrer den at det oppstår en resultatmessig virkning av låneopptaket ($\text{Inntekter-AO} - \text{Utgifter-AO} = 2.000 - 2.000 = 0$). For det andre fører den til at låneopptaket øker langsiktig gjeld i balanseregnskapet ($R = RF + \text{AO-V} = 0 + 2.000 - 0 = 2.000$). Det er videre betalt avdrag på lån (6) med 200, og vi foretar følgende bokføring i RAIII: $\text{Utgifter-V} = 200$ (avdragsbetalingen). Her foretar vi ikke noen samtidig AO-bokføring, fordi det allerede er foretatt en bokføring i AO-kolonnen, nemlig da lånet, som det nå betales avdrag på, ble mottatt (jf. $\text{Utgifter-AO} = 2.000$). Denne V-bokføringen av avdraget på utgiftssiden har følgende to virkninger:

For det første viser den utbetalingen (når vi studerer V-kolonnen på utgiftssiden, fremkommer utbetalingene). For det andre viser den reduksjonen av lånegjelden ($R = RF + AO - V = 0 + 2.000 - 200 = 1.800$).

Det er videre foretatt en kontantinvestering i et nytt anleggsmiddel (7) første dag i perioden med 3.000. Følgende bokføring foretas i denne forbindelse i RAI: Samtidig som det foretas og bokføres en investeringsutbetaling på 3.000 (Utgifter-V = 3.000), bokfører vi denne investeringsutgiften i AO-kolonnen på samme side (Utgifter-AO = 3.000) i samsvar med regel (1). Dessuten bokfører vi 3.000 i AO-kolonnen på inntektssiden (Inntekter-AO = 3.000), og denne bokføringen har to virkninger. For det første hindrer den at det oppstår en resultatmessig virkning av denne investeringsutgiften (Inntekter-AO minus Utgifter-AO = $3.000 - 3.000 = 0$). For det andre fører den til at denne investeringsutgiften aktiveres i balanseregnskapet ($R = RF + AO - V = 0 + 3.000 - 0 = 3.000$).

Periodensavskrivning(8) som har lønnsomhetsvirkning, utgjør 300 ($3.000 \times 0,10 = 300$). Først bokfører vi 300 i V-kolonnen på inntektssiden i RAI (Inntekter-V = 300). Dermed har vi rapportert en reduksjon av bokført verdi for anleggsmiddelet med dette avskrivningsbeløpet ($R = RF + AO - V = 0 + 3.000 - 300 = 2.700$). Nå må vi imidlertid foreta ytterligere en V-bokføring, nemlig på utgiftssiden, for å forhindre at det oppstår en påvirkning på kassebeholdningen av denne ikke-penge-messige avskrivningskostnaden (Inntekter-V minus Utgifter-V = $300 - 300 = 0$). Denne V-bokføringen (Utgifter-V = 300) foretar vi i RAI. Samtidig med denne V-bokføringen på utgiftssiden i RAI bokfører vi samme beløp i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAI for å følge regel (1) (Utgifter-AO = 300). Dermed har vi samtidig oppnådd å rapportere lønnsomhetsvirkningen til avskrivningen (dvs. kostnadsvirkning) i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet).

Kasseendringen fremkommer som forskjellen mellom samtlige Inntekter-V og samtlige Utgifter-V:

Sum Inntekter-V ($12.050 + 300 + 3.100$)	15.450
Sum Utgifter-V ($11.400 + 3.000 + 1.700$)	<u>-16.100</u>
Kasseendring	<u>-650</u>

Denne kassereduksjonen bokfører vi i V-kolonnen på inntektssiden i RAIV (Inntekter-V = 650). Her foretar vi ikke noen samtidig AO-bokføring, fordi kassereduksjonen på 650 er en reduksjon av en tidligere AO-bokføring, eller m.a.o. en reduksjon av kassebeholdningen ved begynnelsen av perioden (jf. RF = 2.000). Nå fremkommer kassebeholdningen ved slutten av perioden som kassebeholdningen ved begynnelsen av perioden redusert med den negative kasseendringen i løpet av året ($R = RF + AO-V = 2.000 + 0 - 650 = 1.350$).

Alle inntekter og utgifter med lønnsomhetsvirkning bokføres i RAI. Periodens lønnsomhetsresultat fremkommer derfor som nettodifferansen mellom Inntekter-AO og Utgifter-AO i RAI:

Inntekter-AO i RAI	12.050
– Utgifter-AO i RAI	<u>–11.400</u>
Lønnsomhetsresultat	<u>650</u>

Ettersom Inntekter-AO og Utgifter-AO for de øvrige regnskapsavdelingene balanserer, kan vi alternativt ta frem lønnsomhetsresultatet på følgende måte:

Sum Inntekter-AO RAI-III (12.050 + 3.000 + 4.600)	19.650
Sum Utgifter-AO RAI-III (11.400 + 3.000 + 4.600)	<u>–19.000</u>
Lønnsomhetsresultat	<u>650</u>

Dette positive lønnsomhetsresultatet (overskuddet) bokfører vi i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAIV (Utgifter-AO = 650), og ved bruk av den kameralistiske balanseligningen (regel (2)), overføres dette overskuddet til balanseregnskapet ($R = RF + AO-V = 0 + 650 - 0 = 650$).

c) Kommentar

i) BKAM

Med utgangspunkt i den bedriftskameralistiske systematiske enkle bokføringen ovenfor (se tabell 4.4), kan vi utarbeide en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital samt en oversikt over lønnsomhetsresultatet. La oss begynne med førstnevnte oversikt. Ettersom RF- og R-kolonnene utgjør balansekolonner ved hhv. begynnelsen og slutten av perioden, tar vi utgangspunkt i disse kolonnene for å utarbeide følgende balanseregnskap:

Balanseregnskap	Åpningsbalanse		Sluttbalanse
	(RF)		(R)
<i>Eiendeler</i>			
Kassebeholdning	2.000	(2.000 – 650)	1.350
Fordringer	0	(0 + 1.500 – 0)	1.500
Anleggsmidler	<u>0</u>	(0 + 3.000 – 300)	<u>2.700</u>
	<u>2.000</u>		<u>5.550</u>
<i>Gjeld og egenkapital</i>			
Kortsiktig gjeld	0	(0 + 1.100 – 0)	1.100
Langsiktig gjeld	0	(0 + 2.000 – 200)	1.800
Egenkapital	2.000	(2.000 + 0 – 0)	2.000
Lønnsomhetsresultat (*)	<u>0</u>		<u>650</u>
	<u>2.000</u>		<u>5.550</u>

Lønnsomhetsresultatet (650 i talleksemplet) har allerede blitt beregnet ovenfor som en del av den kameralistiske bokføringen (se tabell 4.4). Der fremkom det som forskjellen mellom AO-inntekter og AO-utgifter (jf. 12.050 – 11.400 i RAI eller alternativt som 19.650 – 19.000 i RAIV). Samme lønnsomhetsresultat fremkommer også når vi studerer endringen på RF- og R-kolonnene i løpet av perioden. Når vi ser nærmere på balanseregnskapet ovenfor, fremkommer det at lønnsomhetsresultatet (650) her utgjør nettoendringen på de øvrige balansekontiene i løpet av perioden (se (*)). Dette betyr at når vi foretar bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring på den kameralistiske kontoen, fremkommer lønnsomhetsresultatet på følgende to måter: (1) som differansen mellom AO-inntekter og AO-utgifter (dvs. via ytelsessiden til transaksjonene) og (2) som differansen på balansekontiene i løpet av perioden (fra RF- til R-kolonnene; dvs. via betalingsiden til trans-

aksjonene). Dessuten fremkommer et fullstendig integrert balanseregnskap, som viser eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet, innenfor bedriftskameralistikken.

ii) BKAM som alternativ til FOR

Hvis vi ser nærmere på gjennomgangstalleksemplet ovenfor og bruker kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode samt kjøpmannens dobbeltsidige konti (med debet- og kreditsider) til å utarbeide et forretningsregnskap (FOR), vil vi erfare at lønnsomhetsresultatet på 650 også fremkommer her (se avsnitt 3.2a). Dessuten vil vi erfare at dette lønnsomhetsresultatet også her rapporteres dobbelt, nemlig i balanseregnskapet (som representerer betalings-siden til transaksjonene; jf. netto egenkapitalendring i løpet av perioden) og i lønnsomhetsresultatregnskapet (som representerer ytelsessiden til transaksjonene; jf. lønnsomhetsinntekter minus kostnader). Dessuten vil vi erfare at et integrert fullstendig balanseregnskap utarbeides, som inneholder nøyaktig samme informasjon som balanseregnskapet utarbeidet innenfor bedriftskameralistikken.

Denne likheten mellom forretningsregnskapet (FOR) (lønnsomhetsregnskap) og bedriftskameralistikken (BKAM) er ingen tilfeldighet. Snarere tvert imot. Formålet med å utvikle BKAM som en spesialvariant av kameralregnskapet (dvs. som tillegg til FKAM) var nettopp å gjøre det mulig innenfor kameralregnskapet å utarbeide nøyaktig samme type informasjon som den som utarbeides ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføring (dvs. lønnsomhetsinformasjon i form av et lønnsomhetsresultatregnskap og et integrert fullstendig balanseregnskap).

Oppsummert kan vi konstatere at det ikke er nødvendig å erstatte kameralregnskapet med forretningsregnskapet for å kunne rapportere lønnsomhetsinformasjon via både betalings- og ytelsessiden (representert ved hhv. balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskonti). Alternativt kan vi nemlig bruke en spesiell variant av kameralregnskapet, nemlig bedriftskameralistikk. Kameralregnskapets hovedvariant (forvaltningskameralistikk) ble nettopp videreutviklet til bedriftskameralistikk med det formål å kunne rapportere lønnsomhetsinformasjon på de samme to informative måtene som den rapporteres på ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, nemlig både via betalings- og ytelsessiden.

iii) BKAM som supplement til FKAM

Det er viktig å huske på at BKAM (bedriftskameralistikk) ble utviklet som et *alternativ til* FOR (forretningsregnskap) for bruk som et *supplement til* FKAM (forvaltningskameralistikk). Derfor kan ikke BKAM sees isolert (som alternativ til FOR). BKAM må derimot betraktes som *en del av* KAM (kameralregnskap), hvor BKAM supplerer FKAM. FKAM ble utviklet for bruk i den budsjettkoblede offentlige kjerneforvaltningen, og dens hovedmålsettinger er pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Etter hvert som et økende antall offentlige organisasjoner begynte å opprette offentlige bedrifter (som var markedsfinansierte istedenfor budsjettfinansierte), oppstod det et behov for lønnsomhetsinformasjon. Her er det viktig å understreke at dette behovet ikke oppstod i hele den offentlige organisasjonen, men først og fremst i de offentlige bedriftene (som var lik private markedskoblede bedrifter). I den offentlige budsjettkoblede kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) var det fortsatt behov for finansiell (penge)informasjon som kunne brukes til pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll.

En studie av tysk kameralregnskapslitteratur viser at det var to hovedårsaker til utviklingen av BKAM for å rapportere lønnsomhetsinformasjon, istedenfor å bruke FOR til å utarbeide slik informasjon. For det første kan vi bruke samme regnskapsmodell (dvs. kameralregnskapet med enkel bokføring og den kameralistiske kontoen) for alle deler av en offentlig organisasjon (se Walb, 1926). KAM i form av FKAM kan nemlig brukes for den offentlige kjerneforvaltningen og KAM i form av BKAM kan brukes for de offentlige bedriftene. Hvis vi derimot bruker FOR (kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode og kjøpmannes konti med debet- og creditsider) for offentlige bedrifter og bruker FKAM (enkel bokføring og den kameralistiske kontoen med inntekts- og utgiftssider) for den offentlige kjerneforvaltningen, vil det medføre bruk av to prinsipielt forskjellige regnskapsmodeller i samme organisasjon, noe som vil resultere i en svært komplisert bokføring. For det andre fremhever Oettle (1990) at en fordel med å bruke samme regnskapsmodell (KAM) i alle deler av en offentlig organisasjon, i motsetning til å bruke to prinsipielt forskjellige regnskapsmodeller (KAM og FOR), er at det da blir lettere for offentlige ansatte å flytte fra en organisasjonsenhet til en annen.

4.5 Oppsummering

Kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk er utviklet for bruk i offentlige organisasjoner for å bidra til pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Etter hvert som stadig flere offentlige organisasjoner (først og fremst kommuner) opprettet offentlige (kommunale) bedrifter, som var mer lik private markedsfinansierte bedrifter enn de var lik den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen, ble bedriftskameralistikken utviklet. Bedriftskameralistikken ble m.a.o. utviklet for bruk til å utarbeide lønnsomhetsregnskap i offentlige bedrifter, mens forvaltningskameralistikken fortsatt ble brukt for å utarbeide finansielle (penge)regnskap for den offentlige kjerneforvaltningen.

I dag består følgelig kameralregnskapet av to hovedvarianter, nemlig forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM). Begge disse to variantene bruker enkel bokføring og den kameralistiske kontoen med inntekts- og utgiftssider. Den måten som FKAM bruker enkel bokføring på kan omtales som 'forvaltningskameralistisk enkel bokføring' og den måten som BKAM bruker enkel bokføring på kan omtales som 'bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring'.

FKAM, som er den opprinnelige varianten av kameralregnskapet, er fortsatt kameralregnskapets hovedvariant (for bruk i den offentlige budsjettkolede kjerneforvaltningen), mens BKAM er en tilleggsvariant for bruk i offentlig bedrifter, i den grad det er ønskelig med utarbeidelse av lønnsomhetsinformasjon for disse bedriftene. I kapittel 7 blir omtalen av forvaltningskameralistikken (FKAM) videreført, bl.a. ved hjelp av ytterligere talleksempler.

KAPITTEL 5

STATSREGNSKAPET I NORGE

5.1 Utviklingen frem til 1924

Statsbudsjettet og statsregnskapet i Norge er forankret i Grunnloven av 1814. I Grunnloven ble kongen gitt utøvende makt, Stortinget lovgivende og bevilgende makt og rettsvesenet dømmende makt (maktfordelingsprinsippet). Selv om Stortinget etter Grunnlovens §75 fikk ansvaret for statsfinansene, gir ikke Grunnloven Stortinget uinnskrenket makt over statsbudsjettet og statsfinansene. Og utviklingen av budsjett- og regnskapssystemet i de første hundre årene hang nært sammen med den konstitusjonelle striden mellom Konge og Storting. I 1884 ble parlamentarismen innført, og Stortingets stilling i forhold til utøvende makt ble vesentlig styrket.

Frem til 1869 samlet Stortinget seg hvert tredje år, og Norge kan i denne perioden sies å ha hatt treårige budsjetter. Imidlertid var budsjettssystemet i starten karakterisert ved fond som direkte finansierte ulike offentlige formål og tiltak. Det ble ført selvstendige regnskaper for disse fondene og en samlet oversikt over statens inntekter og utgifter ble ikke utarbeidet. Så lenge Stortinget møttes hvert tredje år var dette en praktisk ordning (Bingen, 1990). Tilsvarende kunne ansvaret for visse inntekter og utgifter bli delegert til offentlige funksjonærer og andre som ikke var lønnet eller mottok overføringer, men som hadde rett til å innkreve for eksempel avgifter. Dette

systemet begrenset Stortingets innflytelse over finansene, og ønsket om et mer sentralisert og konsolidert statsbudsjett og statsregnskap ble et viktig mål for de folkevalgte.

Den tekniske oppbyggingen av statsregnskapet har vært gjenstand for flere endringer i årenes løp. Inntil 1870-årene omfattet statsregnskapet bare Finansdepartementets egne regnskaper, mens en rekke større etaters regnskaper ikke ble tatt med. Dette var gjenstand for atskillig kritikk allerede i 1830, bl.a. fra Riksrevisjonen, og det ble fra Stortinget gjennom en årrekke henstillet til Kongen om å endre forholdet før dette endelig ble gjort.

Det var opprinnelig enkel bokføring av inntekter og utgifter som ble foretatt ved utarbeidelse av regnskapene til Finansdepartementet og de øvrige statlige institusjonene. I 1876 utarbeidet imidlertid Statsrevisjonen et dokument, hvor det ble argumentert for innføring av dobbelt bokholderi i statsregnskapet, med følgende hovedbegrunnelse:

Denne Egenskab, at Bogførsel efter det dobbelte Bogholderies Methode kontrollerer sig selv, og at saadan Bogførsel følgelig afgiver en stærk Garanti for de efter samme aflagte Regnskabers Riktighed, har en overveiende Betydning, og der maa paa den lægges den allerstørste Vægt. (STR1876)

Basert på dette dokumentet fra Statsrevisjonen, ble det i form av en kongelig resolusjon av 8. september 1879 vedtatt at det dobbelte bokholderi skulle brukes ved avleggelsen av statsregnskapet fra begynnelsen av 1879. Og i 1901 la den kongelige og parlamentariske kommisjon av 1896 fram sin innstilling II om statsregnskapet. Selv om ikke denne innstillingen førte til vedtak i lovs form, ble det her formulert følgende formål for statsregnskapene:

Statsregnskapene har å gi opplysninger om tvende forskjellige forhold der skarpt må holdes ut fra hinannen. For det første skal der i statsregnskapene gjøres rede for anvendelsen av de av Stortinget gitte bevilgninger, hvormeget av disse der allerede er optatt og hvor meget ved finansårets utløp er tilbake som bespart. Statsregnskapene må altså forsåvidt være *budgettregnskaper*. Men dernest skal der i statsregnskapene gjøres rede for, hvad der i løpet av finansåret er gått

inn og ut av statskassen, innbetalinger til og utbetalinger av statskassen, for derved å bringe på det rene denne beholdning ved finansårets begynnelse og slutning. Statsregnskapene må med andre ord også være *kasseregnskaper*.

Hvert av disse 2 arter av statsregnskap har sine egne oppgaver. Budgetregnskapet meddeler budgettets, bevilgningenes historie. Kasseregnskapet, kassebeholdningens historie i det forløpne finansår. Disse 2 arter av regnskaper må derfor ikke sammenblandes. Gjør man det, risikerer man hverken å få ordentlig rede på det ene eller det annet av disse forhold.

(Gjengitt i BR1925, s. 4–5; uthevelser i originalen)

5.2 Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924

Den 10. mars 1924 nedsatte Finansdepartementet en komité (Budsjett- og regnskapskomitéen (BR) av 1924) med det mandat å gi en «utredning av spørsmålet om en omorganisering av statens kasse-, regnskaps- og eventuelt revisjonsvesen og i forbindelse dermed en endret måte for oppstillingen av statsbudsjettet.» Komiteen avga en rekke innstillinger utover i 1920-årene, inkludert Innstilling I om statsbudsjettet (i 1924) og Innstilling II om statsregnskapet (i 1925; BR1925).

Komitéen begynner med å beskrive tilstanden for statsregnskapet ved å referere til budsjettet. Den konstaterer at det er en sterk kobling mellom statsbudsjettet og statsregnskapet, ved at oppfølging av og kontroll med budsjettbevilgningene foretas i statsregnskapet. Dessuten sier komitéen følgende:

Som i innledningen nevnt, tas postene nu inn i statsregnskapet dels på grunnlag av hvad man vil kalle *anordninger*, i hvilket tilfelle postene regnskapsføres, uansett om beløpene er kommet i kasse eller er utbetalt, og dels på grunnlag av *kasseposter*. Her, og likeledes paa andre punkter, møtes således to prinsipper...: anordningsprinsippet og kasseprinsippet. (BR1925, s. 16; uthevelser i originalen)

Dette betyr at bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet skiller seg fra den måten som kjøpmannen bruker dette prinsippet på i forretningsregnskapet (lønnsomhetsregnskap), referert til som «dobbelt bokføring i alminnelig forstand»:

Som nevnt skal statsregnskapet ifølge kgl. resolusjon av 8de september 1879 føres som dobbelt bokholderi. Statsregnskapet bygger imidlertid ikke på dobbelt bokføring *i alminnelig forstand*. Alle poster føres riktignok på to konti, til debet for en og til kredit for en annen, men da der ikke føres nogen annen balansekonto (status) enn en kassebalansekonto og ingen kapitalkonto *som integrerende del av regnskapet*, med andre ord intet formuesregnskap utover kassebeholdningsregnskapet, må den anvendte dobbelte bokføring nærmest betraktes som *et dobbelt kassebokholderi*. Selvsagt føres der i Finansdepartementet konti for de enkelte statslån og for statens utestående fordringer m.v., men disse utgjør ikke en organisk del av det egentlige statsregnskap, de er nærmest å opfatte som spesialregnskaper sideordnet med det egentlige statsregnskap og supplerer dette. Regnskapsmessig blir alle statens utgifter, også kapitalutgifter, nu behandlet som driftsutgifter der føres til utgift en gang for alle og dermed forsvinner fra bokholderiet, likesom alle inntekter, også den inntektsførte kapital, behandles som driftsinntekter, som i og med å bli postert i statsregnskapet forsvinner fra bokholderiet. (BR1925, s. 10; uthevelser i originalen)

Mens den kongelige og parlamentariske kommisjon av 1896 argumenterte for å utvide bruken av anordningsprinsippet (dvs. bokføring av anordnede inntekter og utgifter), er komiteen av 1924 uenig i dette og vil innføre kontantprinsippet (kasseprinsippet, dvs. bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger) i statsregnskapet:

Ut fra komiteens grunnsyn at det gjelder å etablere en regnskapsordning som gir en hurtig og sikker finansiell oversikt, har komiteen funnet å burde legge kasseprinsippet til grunn for sine etterfølgende forslag. (BR1925, s. 16)

Det kan konstateres at gjennomgangstemaet i innstillingene til komitéen av 1924 var budsjettets og regnskapets fullstendighet og oversiktlighet. Og de hovedpunkter komitéen særlig festet oppmerksomhet med var bruttobudsjettering, kontantprinsippet, skille mellom drifts- og kapitalutgifter, bevilgningenes status og den altfor sterke budsjettmessige detaljeringen (Trålim et al., 1998, s. 2). Og fra 1925–26 ble det gjennomført en rekke endringer når det gjelder oppbyggingen av statsbudsjettet og statsregnskapet i samsvar med komitéens innstilling.

5.3 Bevilgningsreglementet

Som påpekt ovenfor, har Stortinget etter Grunnlovens §75 ansvaret for statsfinansene. Dette betyr at Grunnloven gir Stortinget myndighet til å fatte vedtak om statens utgifter og inntekter, men den gir ingen særskilte bestemmelser om hvordan staten skal innrette sitt arbeid med budsjett og regnskap. Det finnes heller ingen annen lov om utarbeidelse av statsbudsjett og statsregnskap i Norge. Men Stortinget har vedtatt et bevilgningsreglement, som blant annet regulerer statsbudsjettets og statsregnskapets framlegg, omfang, inndeling, oppsett og bruk av stikkord og fullmakter.

Bevilgningsreglementet ble første gang vedtatt i 1928 og var i stor grad basert på de hovedprinsippene som ble foreslått av *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924*. Senere revisjoner av bevilgningsreglementet har i stor grad videreført disse prinsippene. I 1959 vedtok Stortinget et nytt samlet bevilgningsreglement, blant annet basert på forslag fra *Budsjett- og regnskapsutvalget av 1949*, som avga innstilling i 1954. Dette reglementet innebar blant annet en utvidelse av statsbudsjettets og statsregnskapets omfang og et endret system for postinndeling samt omformuleringer av flere paragrafer. I 1985 vedtok Stortinget en rekke endringer i bevilgningsreglementet, og mål- og resultatstyring ble innført som et viktig prinsipp for statlig økonomistyring. Ytterligere tilføyelser og endringer etter forslag fra ulike utvalg er også tatt inn i bevilgningsreglementet, og ifølge Trålim et al. (1998, s. 2) har man dermed over tid fått et mer formålstjenlig bevilgningsreglement, samtidig som det er innarbeidet hjemmel for unntak som sikrer fleksibilitet og en mer 'effektiv forvaltning' (dvs. 'produktiv forvaltning', jf. note 1 til avsnitt 5.5 nedenfor).

Bevilgningsreglementet presiserer i §1 at Stortinget når som helst kan gjøre plenumsvedtak som avviker fra bestemmelsene i reglementet. Dette er en selvsagt konsekvens av at Stortinget i plenum alltid kan omgjøre tidligere vedtak hvis det ikke kommer i strid med etablerte rettigheter. I det følgende omtales de viktigste prinsippene i bevilgningsreglementet.

Ettårsprinsippet er nedfelt i bevilgningsreglementets §7. Dette prinsippet fastslår at en bevilgning som hovedregel står til disposisjon i budsjett-terminen. Budsjett-terminen løper i dag fra 1. januar til 31. desember. Bevilgede midler som ikke er disponert ved terminens utløp kan ikke lenger disponeres, såfremt bevilgningen ikke uttrykkelig er overførbar. I 1985 vedtok Stortinget en oppmyking av denne regelen ved å innføre en generell adgang til å overføre inntil 5 prosent av bevilgningen på driftspost til etterfølgende termin.

Kontantprinsippet er fastslått i bevilgningsreglementets §14 og fastsetter at en utgift skal regnskapsføres i statsregnskapet (bevilgningsregnskapet) for den budsjett-terminen hvor den blir utbetalt, mens en inntekt skal regnskapsføres når den blir innbetalt. Kontantprinsippet ble innført i statsregnskapet i 1924 basert på innstillingen fra *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924*, og har vært med i bevilgningsreglementet siden det første gang ble vedtatt i 1928. Selv om denne bestemmelsen formelt sett gjelder regnskapet, har det aldri vært tvil om at også statsbudsjettet skal settes opp etter samme prinsipp (Trålim et al., 1998, s. 3).

Innføring av kontantprinsippet ble av *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924* spesielt begrunnet med at bruken av dette prinsippet, sammenlignet med bruken av anordningsprinsippet, gir en hurtigere og fullstendigere oversikt over statens finansielle utvikling. *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1949* forsterket argumentasjonen for bruken av kontantprinsippet ved å vise til finanspolitikken. I finanspolitikken brukes nemlig statsbudsjettet i aktivitetsstyringen av økonomien, og bruken av kontantprinsippet gjør at en får informasjon om hvilke faktiske transaksjoner som foretas. Dermed gir budsjettet et mer presist bilde av den aktivitet som følger av bevilgningene, og gir et nødvendig grunnlag for å foreta mest mulig korrekte beregninger av finanspolitikkenes virkning på økonomien. I innstillingen fra Stortingets budsjettkomité (Innst. S nr. 243 (1996–97)) heter det også at et fortrinn ved

kontantprinsippet er at dette er enkelt å benytte for statens mange regnskapsførere. Det er samtidig oversiktlig både for den enkelte bruker, fagdepartementene og Stortinget. Etter hvert har det imidlertid blitt anledning til å fravike kontantprinsippet i noen tilfeller, slik at man kan si at det i dag er et modifisert kontantprinsipp som finnes i bevilgningsreglementet.

Bruttoprinsippet følger av bevilgningsreglementets §4 annet ledd. Dette prinsippet innebærer at selv om utgifter og inntekter refererer seg til samme virksomhet, bevilger Stortinget utgifter og inntekter hver for seg på forskjellige kapitler. Utgiftene og inntektene skal regnskapsføres på samme måte.

Fullstendighetsprinsippet er slått fast og presisert i bevilgningsreglementets §4 første ledd. Etter denne bestemmelsen skal budsjettet omfatte samtlige statsutgifter og statsinntekter i budsjett-terminen, så langt de kan forutses når budsjettet blir endelig vedtatt. Prinsippet bidrar til å gi en best mulig samlet oversikt over statens finanser under behandlingen av statsbudsjettet hver høst. I utgangspunktet skal alle utgifter og inntekter for statlige virksomheter tas med. Prinsippet stiller også krav om forutseenhet, slik at omfanget av tilleggsbevilgninger utover året skal bli minst mulig.

5.4 Dagens statsregnskap

Som påpekt ovenfor, ble det dobbelte bokholderis prinsipp innført i det norske statsregnskapet i 1879, og man gikk over fra anordningsprinsippet til kontantprinsippet i 1924. I dag reguleres utarbeidelsen av statsregnskapet av bevilgningsreglementet, og som påpekt ovenfor brukes fortsatt kontantprinsippet ved utarbeidelsen av statsregnskapet, riktignok med enkelte unntak. Det forhold at statsregnskapet primært baseres på bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger i samsvar med det dobbelte bokholderis prinsipp, medfører at statsregnskapets bruk av dette prinsippet blir spesiell. Dette betyr bl.a. at det norske statsregnskapets dobbelte bokføring skiller seg fra kjøpmannens dobbelte bokføring, som brukes i forretningsregnskapet, fordi kjøpmannen bokfører lønnsomhetsinntekter og kostnader ved hjelp av det dobbelte bokholderis prinsipp (se kapittel 3). Dette er forøvrig en ulikhet som ble fremhevet allerede av *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924*.

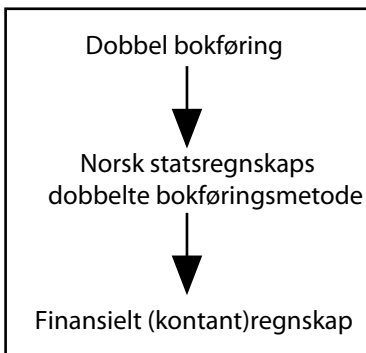
Ettersom det er noen unntak fra kontantprinsippet samt en spesiell prosedyre for avslutning av statsregnskapet (se nedenfor), er det opprettet en spesiell konto, 'Konto for forskyvning i balansen', som må brukes for å kunne bruke det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet. Etter at man gjennom regnskapsåret har foretatt bokføringen av de ulike transaksjonene, avsluttes statsregnskapet ved at følgende to regnskapsoppstillinger utarbeides: Bevilgningsregnskap og Kapitalregnskap. Førstnevnte regnskap viser statens inntekter og utgifter og disse sammenlignes med de budsjetterte inntektene og utgiftene, slik at man kan foreta budsjettkontroll, dvs. kontrollere om de virkelige (regnskapsførte) inntektene og utgiftene er innenfor de bevilgede beløpene.

Ettersom statsregnskapets bokføring baseres på kontantprinsippet (riktig nok med enkelte unntak), innebærer det at det primært er realiserte inntekter (umiddelbare innbetalinger) og realiserte utgifter (umiddelbare utbetalinger) som bokføres i regnskapet. Av denne grunn blir den andre regnskapsoppstillingen, kapitalregnskapet, som er statsregnskapets balanseregnskap, hovedsaklig en finansiell balanseoppstilling inneholdende kasse/bankkonti, uten også å inneholde fordringer, forpliktelser eller aktiverte investeringer (med enkelte unntak).

Ovenfor ble det påpekt at 'Konto for forskyvning i balansen' er en spesiell konto som er opprettet for å kunne bruke det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet. Mer konkret, så har denne kontoen to oppgaver: For det første fungerer den som en justeringskonto i den forstand at vi bokfører en transaksjon på denne kontoen som en motpost til en debet- eller kreditbokføring på en annen konto for å oppfylle det dobbelte bokholderis prinsipp (debet=kredit), når vi ikke har noen annen konto å bruke. For det andre har denne kontoen også en oppgave i forbindelse med avslutningen av statsregnskapet. Bevilgningsregnskapet avsluttes nemlig mot 'Konto for forskyvning i balansen', som igjen avsluttes mot Avslutningskonto. Sistnevnte konto fremkommer deretter som en del av kapitalregnskapet (balanseregnskapet). Ettersom statsregnskapet hovedsakelig baseres på bokføring av inn- og utbetalinger med den følge at kapitalregnskapet (balanseregnskapet) primært blir en finansiell balanseoppstilling, er det mest hensiktsmessig å

betrakte Avslutningskontoen som en regnskapsteknisk avslutningskonto, og ikke som en konto som viser statens egenkapital, definert som eiendeler minus forpliktelser (gjeld).

Oppsummert kan vi konstatere at dagens norske statsregnskap er et finansielt (kontant)regnskap, med fokus på bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger. Formålene med dette regnskapet samsvarer med de finansielle målsettingene til forvaltningskameralistikken, nemlig pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll (Monsen, 2005). Til forskjell fra forvaltningskameralistikken, som bruker det enkle bokholderis prinsipp, har det dobbelte bokholderis prinsipp vært brukt i statsregnskapet siden 1879. Utarbeidelse av *finansielle (kontant)regnskap* ved bruk av dobbel bokføring medfører at det dobbelte bokholderis prinsipp ikke kan benyttes på samme måte som kjøpmannen bruker dette prinsippet på når han utarbeider lønnsomhetsregnskap (se kapittel 3). Derfor er det utviklet en spesiell dobbel bokføringsmetode for bruk ved utarbeidelse av statsregnskapet i Norge. Denne bokføringsmetoden kan omtales som *det norske statsregnskaps dobbelte bokføringsmetode* (se figur 5.1).



Figur 5.1: Statsregnskapet i Norge.

5.5 Pågående endringsprosess

Ved kongelig resolusjon av 14. september 2001 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet samt innføring av flerårig budsjettering. Utvalgets rapport ble fremlagt i 2003 som «NOU 2003: 06. Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten.» Utvalget konstaterer at det har fått et todelt mandat. For det første skal utvalget vurdere føringsprinsippet for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet og statsregnskapet. For det andre skal utvalget vurdere budsjettering i et flerårig perspektiv. I mandatet er det listet opp følgende tre formål for statsbudsjettet:

- Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene
- Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling
- Bidra til en effektiv bruk av statens midler

Når det gjelder statsregnskapet, kan vi lese følgende i utvalgets rapport:

Mandatet nevner ikke noe eksplisitt formål for statsregnskapet. Understrekingen av at statsbudsjettet skal gi grunnlag for å kontrollere at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene, henspiller likevel på regnskapets funksjon. God kontroll med bruk av midlene, er en nødvendig forutsetning for at budsjettet blant annet skal bidra til å oppfylle formålet om effektiv bruk av statens midler. Utvalget har derfor lagt til grunn at formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet må ses i sammenheng. (NOU 2003: 06, kap. 2, s. 1)

Videre sier utvalget følgende:

Et alternativt føringsprinsipp for budsjett og regnskap, som utvalget drøfter, er periodiseringsprinsippet (engelsk: *accrual accounting*). Et periodiseringsprinsipp innebærer at det er *kostnader* og *opptjente inntekter* som registreres. Regnskapet vil derfor vise forbruket av ressurser (arbeidskraft, kapital mv.) i det enkelte år, uavhengig av når

betaling skjer. Periodiseringsprinsippet medfører også en systematisk oppstilling av eiendeler og forpliktelser (gjeld) gjennom balansen. (NOU 2003: 06, kap. 2, s. 2; uthevelser i originalen)

Med uttrykket 'periodiseringsprinsipp' refererer utvalget til den samme formen for bokføring som vi foran i denne rapporten har referert til ved å beskrive hvordan kjøpmannen bruker det dobbelte bokholderis prinsipp, nemlig ved å bokføre lønnsomhetsinntekter (opptjente inntekter) og kostnader (se kapittel 3; se også avsnitt 2.2). Dette betyr følgelig at det er forretningsregnskapet (lønnsomhetsregnskap), som vurderes som alternativ til dagens statsregnskap som er et finansielt (kontant)regnskap.

Basert på en diskusjon om bruk av periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet i statsregnskapet, argumenterer utvalget for at statsregnskapet i fremtiden bør baseres på førstnevnte prinsipp. Spesielt begrunner utvalget dette med at man da får rapportert kostnader ved den statlige aktivitet, og balanseoppstillingen vil gi en mer systematisk og mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser, enn det som i dag fremkommer ved bruk av kontantprinsippet. En oversikt over inn- og utbetalingene kan man dessuten få i en kontantstrømoppstilling, som utarbeides som et supplement til resultatregnskapet og balanseregnskapet, som er de to regnskapsoppstillingene som utarbeides når man bruker kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (forretningsregnskapet).

Utvalget fremhever at det kan være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i regelverket for privat sektor når man skal utforme normer og retningslinjer for regnskapsføring i staten, og denne tilnærmingen er valgt i flere land som har gått over til periodiseringsprinsippet. Som følge av at staten på mange områder skiller seg fra privat sektor, understreker imidlertid utvalget at det vil være behov for å foreta tilpasninger når en skal oversette regnskapsreglene i privat sektor til anvendelse i staten. Ifølge utvalget bør det videre stilles krav til en oppstillingsplan som sikrer en hensiktsmessig konsolidering av regnskapet som er tilpasset statens særskilte krav og behov.

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet kan ifølge utvalget gjennomføres uten at Stortingets budsjettvedtak endres. Årsaken til dette er at den informasjon som dagens bevilgningsvedtak baseres på også er inkludert

dert i det nye systemet, ved at et periodisert budsjett også skal inneholde en kontantstrømoppstilling. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet kan dermed fortsatt knyttes til kontantstrømmer, og de suppleres med oppstillinger av statens inntekter og utgifter basert på periodiseringsprinsippet. Denne merinformasjonen kan ifølge utvalget være nyttig ved forberedelse og vurdering av vedtaksforslagene, ved at budsjettvedtakene i Stortinget i større grad kan bygge på kostnadsinformasjon.

Når man diskuterer regnskap i privat sektor (forretningsregnskapet), kan man gjøre dette uten at man også diskuterer budsjettet. I offentlig sektor er det imidlertid en sterk kobling mellom budsjett og regnskap, noe som bidrar til at budsjett og regnskap må ses i sammenheng:

Utvalget legger til grunn at statsbudsjettet og statsregnskapet bør være basert på samme prinsipp, og slik at regnskapet som et minimum må vise resultatet for de størrelser det er fattet budsjettvedtak om (dvs. minst samme oppstillinger i regnskapet som i budsjettvedtakene). Dersom regnskap og budsjett føres etter ulike prinsipper, vil det svekke muligheten for å sammenlikne regnskap med budsjett, og vil dermed bidra til å svekke transparens og pålitelighet knyttet til statlige budsjett- og regnskapsdokumenter.

(NOU 2003: 06, kap. 2, s. 4)

I sin rapport understreker utvalget at overgang til et periodiseringsprinsipp ikke i seg selv skal påvirke utviklingen i ressursbruken eller det samlede faktiske utgiftsnivået over tid. Omfang og sammensetning av statlig virksomhet er et politisk spørsmål, herunder grad av detaljering og frihetsgrader for ulike virksomheter og for ulike nivåer innenfor statlig forvaltning. Den nye styringsinformasjonen som periodiseringsprinsippet gir, kan imidlertid gi grunnlag for å endre den innbyrdes fordelingen av ressurser på ulike aktiviteter, formål og utgiftstyper, fordi man får et bedre grunnlag for en vurdering av ressursinnsatsen på ulike områder.

Utvalget begrunner også sin argumentasjon for å erstatte kontantprinsippet med periodiseringsprinsippet med å vise til internasjonal utvikling. I denne forbindelse fremheves det at i en del land har denne endringen vært

begrunnet med svake offentlige finanser og behov for 'effektivisering'¹ av offentlig sektor. Den norske stat har for tiden store løpende overskudd i sine budsjetter, og det finansielle presset for å øke 'effektiviteten' i offentlig sektor er derfor ikke like sterkt i Norge som i andre land. Utvalget fremhever imidlertid at fordelene med en mer 'effektiv' bruk av ressurser er like store i Norge, og det er muligheten for å høste slike gevinster som kan begrunne en overgang til periodiseringsprinsippet. Utnyttelse av den merinformasjon som periodiseringsprinsippet representerer vil i seg selv, uten omfattende styringsreformer, kunne gi økt fokus på 'effektivitet'. Utvalget viser blant annet til at periodiseringsprinsippet vil gi et grunnlag for sammenligning av kostnader mellom offentlige virksomheter og mellom virksomheter i offentlig og privat sektor, der det er mulig å foreta slike sammenligninger.

Basert på disse anbefalingene, vedtok Stortinget i desember 2003 å innføre regnskapsprinsippet i ti utvalgte statlige etater, omtalt som pilotenheter. I første fase av dette pilotprosjektet tar man sikte på å utvikle regnskapsstandarder for bruk av periodiseringsprinsippet i staten samt prøve å bruke disse standardene i de utvalgte pilotenhetene for regnskapsåret 2005. Regjeringen har imidlertid uttrykt sterk skepsis til å innføre periodiseringsprinsippet i budsjettet. Derfor er det vedtatt å videreføre dagens budsjettprosedyre, hvor umiddelbare inn- og utbetalinger budsjetteres (jf. kontantprinsippet).

Hovedbegrunnelsen for å innføre periodiseringsprinsippet i det norske statsregnskapet, er ønsket om å rapportere bedre kostnadsinformasjon generelt samt ønsket om å etablere et bedre grunnlag for å bedømme kostnader ved gjennomføring av ulike statlige aktiviteter. Denne kostnadsinformasjonen skal kunne brukes både for analyse- og beslutningsformål i de statlige etatene, og som supplerende informasjon til vedkommende departement og til

1 Utvalget er noe upresis i sin terminologibruk. Vanligvis refererer begrepet 'effektivitet' til graden av måloppnåelse i en organisasjon, mens begrepet 'produktivitet' refererer til forholdet mellom en organisasjons utstrømninger («output») og dens innsatsfaktorer («input»). Ettersom en offentlig organisasjon, slik som stater og kommuner, er politiske organisasjoner, hvor det finnes ulike og ofte konfliktfylte målsettinger, er det vanskelig, for ikke å si umulig, å forsøke å øke effektiviteten i organisasjonen. For hvem sin målsetting skal man da forsøke å oppfylle? På den annen side kan og bør man forsøke å øke produktiviteten i slike organisasjoner, ved at de tjenestene som produseres, produseres mest mulig produktivt, dvs. ved bruk av minst mulig ressurser. Vår tolkning av utvalgets argumentasjon er derfor at utvalget egentlig mener 'produktivitet' når det skriver 'effektivitet'.

Stortinget. Et hovedformål i denne forbindelse er å etablere en plattform hvor man kan sammenligne kostnader mellom ulike statlige etater og mellom statlige etater og private bedrifter. Det å fremskaffe en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser er et annet formål med prosjektet. Av spesiell interesse er det å understreke at pilotprosjektet med å innføre periodiseringsprinsippet i de utvalgte statlige etatene, ikke innebærer noen endringer i styringen av staten. Som påpekt, skal nemlig Stortingets budsjettvedtak fortsatt baseres på kontantprinsippet, og samtlige statlige etater, inkludert pilotenhetene, må fortsatt rapportere i samsvar med kontantprinsippet, både til statsregnskapet og til sine overordnede statsråder.

5.6 Talleksempel

Med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3), skal vi nå foreta bokføringen i samsvar med de statlige regnskapsreglene, slik de er i Norge i dag (statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode). Vi forutsetter at investeringsutgiften på 3.000 fordeler seg slik:

- investeringsutgift i indre statsforvaltning: 2.000
- investeringsutgift i ytre statsforvaltning: 1.000

Ved å foreta denne fordelingen av investeringsutgiften, kan vi illustrere hvordan investeringsutgifter bokføres i statsregnskapet, avhengig av om de foretas i indre eller ytre statsforvaltning.

a) Statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode

Statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode baseres på bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens konti (debet- og creditsider). Derfor må enhver debetbokføring på en konto ledsages av en tilsvarende kreditbokføring på en annen konto, og vice versa. Reglene for statsregnskapet krever dessuten at alle realiserte inntekter (umiddelbare innbetalinger) og realiserte utgifter (umiddelbare utbetalinger) skal bokføres i Bevilgningsregnskapet. Det er dessuten opprettet en spesiell konto – 'Konto for forskyvning i balansen' – som har to oppgaver: For det første er denne kontoen nødvendig å bruke for enkelte transaksjoner, for å oppfylle regnskapsregle-

nes spesielle rapporteringskrav og kravet om bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp. Dessuten har denne kontoen en avslutningsoppgave, i den forstand at Bevilgningsregnskapet avsluttes mot 'Konto for forskyvning i balansen', som igjen avsluttes mot kontoen Avslutningskonto (balanseregnskapskonto).

Når det gjelder investeringer i anleggsmidler, bokføres de på forskjellige måter, avhengig av om investeringene foretas av den indre statsforvaltning (Kongehuset, Regjeringen med departementene, Stortinget og Høyesterett) eller av den ytre statsforvaltning (bl.a. forvaltningsbedrifter og direktorater). Investeringer foretatt av den indre statsforvaltning skal nemlig ikke aktiveres i balanseregnskapet, mens investeringer foretatt av ulike enheter tilhørende den ytre statsforvaltning, skal aktiveres på kontoen 'Kapital i anlegg' i balanseregnskapet (og avskrives). I det følgende illustreres bokføringen av gjennomgangstalleksemplet ved bruk av statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode.

ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	2.000	Avslutningskonto	2.000
	2.000		2.000

Kassebeholdning				Bevilgningsregnskap			
IB	2.000	2a)	9.900	2a)	9.900	1a)	10.500
1a)	10.500	4)	100	4)	100	3)	50
3)	50	6a)	200	6b)	200	5b)	2.000
5)	2.000	7a)	2.000	7a)	2.000	8b)	100
		7b)	1.000	7c)	1.000	9)	650
		UB	1.350	8b)	100		
	14.550		14.550		13.300		13.300

Kapital i anlegg				Konto for forskyvning i balansen			
IB	0			5b)	2.000	6b)	200
7b)	1.000	8a)	100	8a)	100	7c)	1.000
		UB	900	9)	650	10)	1.550
	1.000		1.000		2.750		2.750

Langsiktig gjeld				Avslutningskonto			
6a)	200	IB	0	10)	1.550	IB	2.000
UB	1.800	5a)	2.000	UB	450	UB	
	2.000		2.000		2.000		2.000

SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	1.350	Langsiktig gjeld	1.800
Kapital i anlegg	900	Avslutningskonto	450
	2.250		2.250

Det er mottatt diverse umiddelbare driftsinnbetalinger (1a) på 10.500 (debet Kasse og kredit Bevilgningsregnskap). Dessuten er det foretatt umiddelbare driftsutbetalinger på 9.900 (2a) (kredit Kasse og debet Bevilgningsregnskap). Det er videre mottatt umiddelbare renteinnbetalinger (3) på 50; vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer bevilgningsregnskapet. De betalte renteutgiftene (4) på 100, krediteres kassekontoen og debiteres bevilgningsregnskapet.

Det er mottatt innbetalt et nytt langsiktig lån på 2.000 (5). Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer kontoen Langsiktig gjeld med samme beløp (5a). Dessuten må vi kreditere bevilgningsregnskapet med dette beløpet (jf. alle umiddelbare inn- og utbetalinger skal bokføres her), og vi debiterer 'Konto for forskyvning i balansen' som motpost (5b). I perioden er det betalt avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen og debiterer kontoen Langsiktig gjeld med dette beløpet (6a). Som forklart ovenfor, skal alle umiddelbare innbetalinger og utbetalinger bokføres i bevilgningsregnskapet. Dette avdraget må derfor også debiteres bevilgningsregnskapet. Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp krever imidlertid at denne debiteringen av bevilgningsregnskapet må ledsages av en kreditering av en annen konto; vi må kreditere kontoen 'Konto for forskyvning i balansen' med samme beløp (200) (6b).

Når det gjelder investeringer i anleggsmidler, må vi skille mellom investeringer foretatt av den indre statsforvaltning, som ikke skal aktiveres i balanseregnskapet, og investeringer foretatt av den ytre statsforvaltning, som skal aktiveres på kontoen 'Kapital i anlegg' i balanseregnskapet. Vi bokfører derfor anleggsinvesteringene på følgende måte: Kontantinvesteringen på 2.000 foretatt av den indre statsforvaltning (7a) krediteres kassekontoen og debiteres bevilgningsregnskapet. Kontantinvesteringen på 1.000 foretatt av den ytre statsforvaltning (7b) krediteres kassekontoen og debiteres kontoen 'Kapital i anlegg'. Ettersom alle innbetalinger og utbetalinger skal bokføres i bevilgningsregnskapet, må vi også debitere bevilgningsregnskapet med denne kontantinvesteringen på 1.000, og vi krediterer 'Konto for forskyvning i balansen' (7c) med samme beløp som motpost.

Dagens statlige regnskapsregler krever videre at anleggsmidler anskaffet av den ytre statsforvaltning, som er bokført på kontoen 'Kapital i anlegg', skal avskrives (anleggsmidler anskaffet av den indre statsforvaltning er ikke aktiverte og skal følgelig heller ikke avskrives). En slik avskrivning representerer imidlertid ingen utbetaling, og skal i utgangspunktet ikke bokføres i bevilgningsregnskapet (som primært

viser umiddelbare utbetalinger og umiddelbare innbetalinger). Motposteringen til krediteringen av kontoen 'Kapital i anlegg' (8a) på 100 ($1.000 \times 0,10 = 100$) blir derfor en debitering av kontoen 'Konto for forskyvning i balansen' med samme beløp. Vi velger å omtale denne avskrivningen som «balanseavskrivning», ettersom den foretas på de to balansekontoene 'Kapital i anlegg' og 'Konto for forskyvning i balansen'. De statlige regnskapsreglene krever videre at denne avskrivningen også skal bokføres i bevilgningsregnskapet (selv om den ikke representerer inn/utbetalinger). Derfor bokfører vi denne avskrivningen både på debetsiden og kreditsiden i bevilgningsregnskapet. Dermed påvirkes ikke nettoforskjellen mellom inntektene (umiddelbare innbetalinger) og utgiftene (umiddelbare utbetalinger) i bevilgningsregnskapet (se bokføring (8b) på 100: debet Bevilgningsregnskap og kredit Bevilgningsregnskap).

Bevilgningsregnskapet avsluttes mot 'Konto for forskyvning i balansen'. Derfor salderer vi bevilgningsregnskapet, og finner at summen på debetsiden overstiger summen på kreditsiden med 650. Vi krediterer derfor bevilgningsregnskapet med 650 og debiterer 'Konto for forskyvning i balansen' med samme beløp (9). Deretter salderer vi 'Konto for forskyvning i balansen', og finner at sum debet overstiger sum kredit med 1.550. Ettersom 'Konto for forskyvning i balansen' skal avsluttes mot kontoen Avslutningskonto, krediterer vi 'Konto for forskyvning i balansen' med 1.550 og debiterer avslutningskontoen med samme beløp (10).

Etter at vi nå har foretatt alle regnskapsperiodens bokføringer, kan vi utarbeide balanseregnskapet ved slutten av perioden (sluttbalansen), ved å ta utgangspunkt i utgående balansebeløp på de enkelte kontoene (se T-kontoen Sluttbalanse ovenfor).

I motsetning til et lønnsomhetsresultat, som fremkommer ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, kan vi betegne resultatet som fremkommer ved bruk av statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode, som et finansielt (kontant)resultat. Årsaken til dette er at det statlige regnskapsresultatet fremkommer som forskjellen mellom inntekter (i form av umiddelbare innbetalinger) og utgifter (i form av umiddelbare utbetalinger) i bevilgningsregnskapet, og ikke som forskjellen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader. I foreliggende eksempel blir det finansielle resultatet i bevilgningsregnskapet identisk med kasseendringen (–650); dette gjelder imidlertid ikke

i alle tilfeller, fordi det kan, som et unntak fra kontantprinsippet, bli bokført noen ikke-pengemessige transaksjoner i bevilgningsregnskapet (enten på debet- eller kreditsiden).

Når det gjelder balanseregnskapet som utarbeides ved bruk av statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode, er dette et finansielt balanseregnskap, som primært består av kassebeholdning, langsiktig gjeld, kapital i anlegg og avslutningskonto. Kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld bokføres ikke i balanseregnskapet, ettersom statsregnskapets hovedprinsipp er kontantprinsippet, dvs. umiddelbare inn- og utbetalinger bokføres, mens senere innbetalinger (fordringer) og senere senere utbetalinger (kortsiktig gjeld) ikke bokføres. Langsiktig gjeld bokføres imidlertid i balanseregnskapet, slik som vist ovenfor. Dette gjelder også investeringer i anleggsmidler tilhørende den ytre statsforvaltning, men ikke investeringer tilhørende den indre statsforvaltning. Statsregnskapets balanseregnskap blir dermed svært forskjellig fra balanseregnskapet utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (se avsnitt 3.2a).

5.7 Oppsummering

Det norske statsregnskapet er påvirket både av kameralregnskapet (dvs. finansielt (penge)regnskap i form av forvaltningskameralistikk) og forretningsregnskapet (dvs. lønnsomhetsregnskap). Sagt på en mer konkret måte: Statsregnskapets målsettinger er påvirket av de finansielle kameralistiske målsettingene (jf. forvaltning av offentlige (skatte)inntekter innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett), mens statsregnskapets bokføringsmetode er påvirket av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (jf. bruk av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens dobbeltsidige konti med debet- og kreditsider). Som en følge av at statsregnskapet bruker dobbel bokføring til å utarbeide et finansielt (kontant)regnskap, mens kjøpmannen bruker dobbel bokføring til å utarbeide et lønnsomhetsregnskap, er statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode forskjellig fra kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode.

KAPITTEL 6

KOMMUNEREGNSKAPET I NORGE

6.1 Historisk utvikling

Den første kommunale regnskapsforskriften i Norge ble utgitt i 1883 (F1883; se tabell F1 i vedlegg 1), og krevde at kommunene skulle utarbeide en oversikt over inntekter og utgifter i kontante penger (kontantstrømregnskap). Mellemvik (1987) oppsummerer denne forskriften på følgende måte:

I den første norske forskriften, kfr Cirkulære for Kommunekasse-regnskaberne i Herredene og Byerne av 15. november 1883, synes det kameralistiske regnskapssystem å ha slått igjennom. Bl.a. er regnskapet etter denne forskriften å anse som et rent kasseregnskap. (Mellemvik, 1987, s. 60)

Dette sitatet viser at den første kommunale regnskapsforskriften baseres på kameralistisk tankegang, ettersom den krever utarbeidelse av et inntekts- og utgiftsregnskap. Hovedformålet med det norske kommuneregnskapet er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett:

Det er av vesentlig betydning at en stiller opp, fører og slutter av kommuneregnskapene på en slik måte at de til enhver tid gir full oversikt over den økonomiske stilling i vedkommende kommune og at de ved slutten av terminen gir et riktig og lett kontrollert bilde av hvorledes kommunens midler er forvaltet i det forløpne år.

Hovedformålet med regnskapene er å gi beskjed om hvorledes kommunens midler er forvaltet og om dette er skjedd overensstemmende med det bevilgede budgett. (F1936, s. 66)

Dette hovedformålet tilsvarer hovedformålet med forvaltningskammeralistikken, som er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter innenfor den finansielle rammen i et politisk vedtatt budsjett (se kapittel 4). Vi finner derfor en sterk kobling mellom budsjett og regnskap både i forvaltningskammeralistikken og i det norske kommuneregnskapet. Som det fremgår av tabell F1 i vedlegg 1, vedtas det nemlig i 1924 en kommunal forskrift som både gjelder for budsjett og regnskap:

Herefter skal enn videre budgettoppstillingen og regnskapsavleggelsen post for post svare til hinannen. Regnskapsskjemaer og budgettskjemaer faller derfor praktisk talt sammen. (F1924, s. 99)

Denne sterke koblingen mellom budsjett og regnskap, som altså ble innført i 1924, gjelder fortsatt i kommunesektoren i Norge, selv om det i dag finnes to separate forskrifter, nemlig en budsjettforskrift (FB2000) og en regnskapsforskrift (FR2000) (se tabell F4 i vedlegg 1). Det er videre interessant å observere, at F1924 krever regnskapsføring av de totale inntektene og de totale utgiftene, og ikke bare de realiserte inntektene (umiddelbare innbetalinger) og de realiserte utgiftene (umiddelbare utbetalinger), slik som F1883, noe som er i samsvar med utviklingen av kameralistisk bokføring.

Som det fremgår av kapittel 4, er anordningsprinsippet det viktigste prinsippet i forvaltningskammeralistikken. Og anordningsprinsippet (riktignok i modifisert versjon) har vært ett av de to sentrale regnskapsprinsippene (sammen med det dobbelte bokholderis prinsipp), i de kommunale regnskapsforskriftene siden 1924. Selve begrepet «anordningsprinsipp» ble riktignok for første gang brukt i F1942, men allerede i F1936 ble dette begrepet introdusert under benevnelsen «anordningssystem». Hverken F1924 eller F1941

bruker riktignok begrepet «anordningsprinsipp», men innholdet i dette prinsippet, dvs. bokføring av totale inntekter og utgifter, ble innført allerede i F1924. Og selv om dagens kommunale regnskapsforskrift (FR2000) ikke bruker begrepet «anordningsprinsipp», brukes dette begrepet i merknadene til dagens forskrift (MR2000) (se tabell F4 i vedlegg 1).

Det er en fordel å bruke det enkle bokholderis prinsipp fremfor det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap (se f.eks. Monsen, 2001; Oettle, 1990), og det finansielle kameralregnskapet baseres nettopp på bruken av det enkle bokholderis prinsipp. Til tross for dette, krever F1924 at kommunene skal gå over til å bruke det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap (inntekts- og utgiftsregnskap), uten at det gis noen begrunnelse for dette kravet (se tabell F1 i vedlegg 1).

Dette betyr at de kommunale regnskapsforskriftene f.o.m. 1924 kombinerer to prinsipielt forskjellige regnskap, nemlig kameralregnskapet, som er et finansielt (penge)regnskap (se kapittel 4), og forretningsregnskapet, som er et lønnsomhetsregnskap (se kapittel 3). Forskriftene krever nemlig fortsatt oppfyllelse av de forvaltningskameralistiske finansielle (penge) målsettingene (kontroll av offentlige (skatte)inntekter, budsjettkontroll og betalingskontroll), men kjøpmannens konti og dobbel bokføring skal brukes av kommunene f.o.m. 1924. Av denne grunne (dvs. med fokus på bokføring av inntekter og utgifter), kan ikke kommuneregnskapet bruke det dobbelte bokholderis prinsipp på samme måte som den måten prinsippet brukes på i forretningsregnskapet (dvs. kjøpmannens dobbelte bokføring med fokus på lønnsomhetsinntekter og kostnader).

Det forhold at kommuneregnskapet skal oppfylle de forvaltningskameralistiske målsettingene, men uten å bruke forvaltningskameralistikken (dvs. forvaltningskameralistisk enkel bokføring og den kameralistiske kontoen), gjør at det norske kommuneregnskapet (dvs. en spesiell dobbel bokføringsmetode og kjøpmannens konti), blir komplisert og vanskelig å forstå. Dessuten er skillet mellom anordning (anvisning) av betalinger og betalingsutførelse spesielt viktig i offentlig sektor, og derfor er den kameralistiske kontoen spesielt utviklet for å bidra til denne betalingskontrollen (se tabell 4.1). Ved å bruke den kameralistiske kontoen med anordningskolonner (AO) og betalingskolonner

(V) både på inntekts- og utgiftssiden, er det nemlig enkelt å gjennomføre betalingskontrollen ved å sammenligne AO-kolonnene (betalingsanordningene eller betalingsanvisningene) og V-kolonnene (betalingene). Selv om vi i Norge har gått over til å bruke kjøpmannens dobbeltsidige konti (debit- og kreditsider) istedenfor å bruke den kamerale enkeltsidige kontoen (inntekts- og utgiftssider med AO- og V-kolonner), ønsker vi videreført kontrollen med at det ikke mottas eller betales ut penger av en person uten at han først har fått anordnet (anvist) betalingen av en annen person, som har myndighet til å gi slik anvisning (betalingskontroll):

Ethvert beløp som skal betales ut av en kommunal kasse skal på forhånd være anvist til betaling. For at den som anviser beløpet til enhver tid skal vite hvor mye det er disponibelt av den budsjettpost eller særbevilgning som beløpet skal tas av, må det føres anvisningsbok, med en konto for hver budsjettpost og for hver særbevilgning. Før et beløp anvises må det, foruten at det kontrolleres at vedkommende utbetaling er berettiget og at beløpet er riktig og alt for øvrig i orden, også ses etter at det foreligger bevilgning til vedkommende utgift, og at det er igjen tilstrekkelig beløp som vedkommende budsjettpost eller særbevilgning til å betale beløpet med. Samtidig med at beløpet anvises, føres det på vedkommende konto i anvisningsboken.

Anvisningsboken må foruten dato og tekstrubrikk ha to tallrubrikker. De beløp som anvises føres i første rubrikk, og i den siste rubrikk føres for hver gang ut summen av det som hittil er anvist på vedkommende konto.

Over kontoen føres foruten kontobetegnelse også det bevilgede beløp og mulige tilleggsbevilgninger, og den som anviser kan da til enhver tid se hvor mye det er brukt av bevilgningen. (F1942, s. 165)

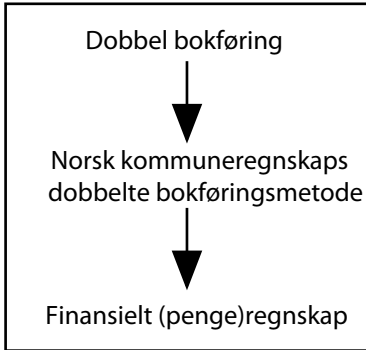
Vi ser altså her at forskriften krever at det utarbeides en anvisningsbok *i tillegg til* bokføringen ved hjelp av kommuneregnskapets bokføringsmetode. Bruken av en slik anvisningsbok i tillegg til bokføringen er ikke nødvendig når vi bruker forvaltningskameralistisk enkel bokføring og den kameralistiske kontoen, fordi vi kan da gjennomføre betalingskontrollen ved ganske enkelt å sammenligne AO- og V-kolonnene.

Selv om forskriftene har endret seg over tid (se Vedlegg 1), finner vi fortsatt en overordnet kameralistisk tankegang i forskriftene (kontroll av offentlige (skatte)inntekter, anordningsprinsippet (i form av bokføring av inntekter og utgifter) og budsjettkontroll (sammenligning av budsjett og regnskap). Ved utgivelsen av F1990 kan vi imidlertid observere en økt påvirkning fra kjøpmannens bokføring på de norske kommunale regnskapsforskriftene. Dette kommer til uttrykk ved at F1990 viser til aksjeloven og regnskapsloven, som gjelder i privat sektor, når det gjelder utarbeidelsen av balanseregnskapet. Selv om balanseregnskapets aktivaside nå er direkte påvirket av kjøpmannens bokføring, utarbeides ikke balanseregnskapet i bunden form, slik det blir utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (jfr. kongruensprinsippet). Derimot utarbeides balanseregnskapet i ubunden form, i den forstand at det ikke er en direkte kobling mellom regnskapsresultatet i driftsregnskapet og egenkapitalendringen i balansen, noe som er et karakteristisk trekk ved forvaltningskameralistikken. En nærmere studie av regnskapsloven i Norge (RL1998) viser forøvrig, at begrepet «god regnskapsskikk» spiller en viktig rolle, og påvirket av dette innføres nå begrepet «god kommunal regnskapsskikk» i de norske kommunale regnskapsforskriftene (se tabell F3 i vedlegg 1).

I de to etterfølgende forskriftene (F1993 og FR2000) forsterkes påvirkningen fra kjøpmannens bokføring, først og fremst ved ytterligere referanser til regnskapsloven når det gjelder aktivering/avskrivning av anleggsmidler i balanseregnskapet og ved ytterligere å forsterke betydningen av begrepet «god kommunal regnskapsskikk». Som påpekt ovenfor, spiller begrepet «god regnskapsskikk» en viktig rolle i privat sektor, hvor regnskapsloven, som kan karakteriseres som en rammelov, gjelder. Til forskjell fra tidligere kommunale regnskapsforskrifter, representerer dagens regnskapsforskrift (FR2000) i større grad et rammeregelvek enn detaljerte regnskapsregler; dette er en utvikling direkte påvirket av regnskapsutviklingen i privat sektor. Og ikke nok med dette, i privat sektor ble *Norsk Regnskapstiftelse*, som ble opprettet i 1989, gitt myndighet til å gi nærmere innhold til begrepet «god regnskapsskikk»; i kommunal sektor stiftes *Foreningen for god kommunal regnskapsskikk* 1. november 2000, og gis myndighet til å gi nærmere innhold til begrepet «god kommunal regnskapsskikk», i form av å utgi uttalelser, anbefalinger og kommunale regnskapsstandarder.

Da det ble vedtatt ny kommunal regnskapsforskrift i 2000, ble det konkludert med at forretningsregnskapet med sitt lønnsomhetsfokus, som bruker kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, var lite egnet for kommuneforvaltningens formål (Sunde, 2002, s. 22). Denne konklusjonen burde ikke komme som noen overraskelse, fordi formålene med det norske kommuneregnskapet samsvarer med kameralregnskapets finansielle formål (kontroll av offentlige (skatte)inntekter, budsjettkontroll og betalingskontroll), og ikke med lønnsomhetsformålet til forretningsregnskapet. Dessuten viser den historiske utviklingen at forsøkene på å erstatte kameralregnskapet med forretningsregnskapet i offentlig sektor alltid har mislykkes (se spesielt Johns, 1951, s. 9). Årsaken til dette er nettopp å finne i de ulike kravene som et offentlig regnskap må oppfylle sammenlignet med et privat regnskap (forretningsregnskap) (se f.eks. Walb, 1926, s. 215).

Oppsummert kan vi konstatere at de kommunale budsjett- og regnskapsforskriftene krever at norske kommuner (inkludert fylkeskommuner) utarbeider *finansielle (penge)regnskap* i samsvar med anordningsprinsippet (dvs. bokføring av inntekter og utgifter), som har sin opprinnelse i kameralregnskapet, samt bruker kjøpmannes dobbeltsidige konti (med debet- og kreditsider), som har sin opprinnelse i forretningsregnskapet. Som en følge av dette, kan ikke det dobbelte bokholderis prinsipp brukes på samme måte i det norske kommuneregnskapet, som den måten kjøpmannen bruker dette prinsippet på ved bokføring av lønnsomhetsinntekter og kostnader for å utarbeide et lønnsomhetsregnskap (se kapittel 3). Det dobbelte bokholderis prinsipp i det finansielle kommuneregnskapet (med bokføring av inntekter og utgifter i samsvar med anordningsprinsippet) kan heller ikke brukes på nøyaktig samme måte som dette prinsippet brukes på i det finansielle statsregnskapet (med bokføring av umiddelbare innbetalinger og umiddelbare utbetalinger i samsvar med kontantprinsippet; se kapittel 5). Derfor representerer den dobbelte bokføringsmetoden som brukes i det norske kommuneregnskapet en spesiell variant av dobbel bokføring, som kan omtales som *det norske kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode* (se figur 6.1).



Figur 6.1: *Kommuneregnskapet i Norge.*

6.2 Talleksempel

Med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3), skal vi nå foreta bokføringen i samsvar med de kommunale regnskapsreglene, slik de er i Norge i dag (FR 2000) (kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode). Vi forutsetter at kassebeholdningen på 2.000 motsvares av en likviditetsreserve med samme beløp.

a) Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode

Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode baseres på bruk av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens konti (debet- og creditsider). Derfor må enhver debetbokføring på en konto ledsages av en tilsvarende kreditbokføring på en annen konto, og vice versa. Den kommunale regnskapsforskriften krever dessuten at alle inntekter og utgifter skal bokføres enten i driftsregnskapet (driftstransaksjoner samt betalte avdrag på mottatte lån) eller i investeringsregnskapet (omtalt som kapitalregnskapet i tidligere forskrifter) (investerings-/kapitaltransaksjoner med unntak av betalte avdrag på mottatte lån). Det er dessuten opprettet en spesiell konto - kapitalkonto - som best kan oppfattes som en korreksjonskonto, som er nødvendig å bruke for enkelte transaksjoner, for å oppfylle forskriftens spesielle rapporteringskrav og forskriftens krav om bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp. I det følgende illustreres bokføringen av gjennomgangseksemplet ved bruk av kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode.

ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	2.000	Likviditetsreserve	2.000
	2.000		2.000

Memoriakonto ubrukte lån

	0		0
--	---	--	---

Memoriakonto ubrukte lån

	0		0
--	---	--	---

Kassebeholdning

IB	2.000		
1a)	10.500	2a)	9.900
3)	50	4)	100
5a)	2.000	6a)	200
		7a)	3.000
		UB	1.350
	14.550		14.550

Driftsregnskap

2a)	9.900	1a)	10.500
2b)	1.100	1b)	1.500
4)	100	3)	50
6b)	200	8b)	300
8b)	300		
9)	750		
	12.350		12.350

Fordringer

IB	0		
1b)	1.500		
		UB	1.500
	1.500		1.500

Investeringsregnskap

7b)	3.000	5c)	2.000
		9)	750
		10)	250
	3.000		3.000

Anleggsmidler

IB	0	8a)	300
7a)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

Kortsiktig gjeld

		IB	0
UB	1.100	2b)	1.100
	1.100		1.100

Langsiktig gjeld

		IB	0
6a)	200	5a)	2.000
UB	1.800		
	2.000		2.000

Kapitalkonto

5c)	2.000	IB	0
8a)	300	6b)	200
UB	900	7b)	3.000
	3.200		3.200

Likviditetsreserve

10)	250	IB	2.000
UB	1.750		
	2.000		2.000

Memoriakonto ubrukte lån

IB	0		
5b)	2.000	5d)	2.000
		UB	0
	2.000		2.000

Memoriakonto ubrukte lån

		IB	0
5d)	2.000	5b)	2.000
UB	0		
	2.000		2.000

SLUTTBALANSEKONTO

Kassebeholdning	1.350	Kortsiktig gjeld	1.100
Fordringer	1.500	Langsiktig gjeld	1.800
Anleggsmidler	2.700	Likviditetsreserve	1.750
		Kapitalkonto	900
	5.550		5.550

Memoriakonto ubrukte lån

	0		0
--	---	--	---

Memoriakonto ubrukte lån

	0		0
--	---	--	---

Det er påløpt diverse driftsinntekter (1) med 12.000, hvorav 10.500 er innbetalt (1a) (debit Kasse og kredit Driftsregnskap) og 1.500 skal innbetales i en senere periode (1b) (debit Fordringer og kredit Driftsregnskap). Av de påløpte driftsutgiftene (2) på 11.000, er 9.900 utbetalt (2a) (kredit Kasse og debit Driftsregnskap), mens 1.100 skal betales senere (2b) (kredit Kortsiktig gjeld og debit Driftsregnskap). Det er videre mottatt renteinntekter (3) på 50; vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer driftsregnskapet. De betalte renteutgiftene (4) på 100 krediteres kassekontoen og debiteres driftsregnskapet.

Det er mottatt et nytt langsiktig lån på 2.000 (5). Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer kontoen Langsiktig gjeld med samme beløp (5a). Samtidig som dette lånet mottas, krever den kommunale regnskapsforskriften at lånet også registreres på en egen «huskekonto», som viser beholdningen av ubrukte lån. Denne kontoen har fått navnet Memoriakonto ubrukte lån. Egentlig hadde det vært tilstrekkelig med en enkelt registrering på denne memoriakontoen for å vise at det er mottatt et nytt lån på 2.000 (debit Memoriakonto ubrukte lån). Men fordi kommuneregnskapets bokføring i dag benytter det dobbelte bokholderis prinsipp, må vi alltid foreta to bokføringer (debit=kredit) på to ulike konti; derfor må vi også kreditere en annen konto, som har fått samme navn som den første (Memoriakonto ubrukte lån). Dette forklarer bokføring (5b): debit Memoriakonto ubrukte lån (2.000) og kredit Memoriakonto ubrukte lån (2.000).

Som forklart ovenfor, skal alle inntekter og utgifter bokføres enten i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet (kapitalregnskapet). Når det gjelder mottak av lån (kapitaltransaksjon), krever den kommunale regnskapsforskriften at *forbruket* av lånet, og ikke låneopptaket, skal inntektsføres i investeringsregnskapet; her antas hele låneopptaket på 2.000 å være brukt, derfor må vi kreditere investeringsregnskapet med 2.000, og vi debiterer kapitalkontoen med samme beløp (5c). Samtidig som lånet på 2.000 forbrukes og inntektsføres i investeringsregnskapet, må vi ta det vekk fra den kontoen som gir en oversikt over ubrukte lån (jf. nå er lånet brukt); vi må derfor foreta følgende dobbelte bokføring (5d): kredit Memoriakonto ubrukte lån (2.000) og debit Memoriakonto ubrukte lån (2.000).

I perioden er det betalt avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen og debiterer kontoen Langsiktig gjeld med dette beløpet (6a). Som forklart ovenfor, skal alle inntekter og utgifter bokføres enten i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet (kapitalregnskapet). Dette avdraget må derfor også bok-

føres enten i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet, og forskriften krever bokføring i driftsregnskapet (debet Driftsregnskap). Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp krever imidlertid at denne debiteringen av driftsregnskapet må ledsages av en kreditering av en annen konto; vi må kreditere kontoen Kapitalkonto med samme beløp (200) (6b). Denne kapitalkontoen er følgelig nødvendig å ha med når vi bruker kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode, og kan best sees på som en korreksjonskonto.

Det er foretatt en kontantinvestering i anleggsmidler (7) på 3.000, og dagens kommunale regnskapsforskrift krever at investeringsutgifter både skal rapporteres i investeringsregnskapet og aktiveres i balanseregnskapet. Vi foretar derfor følgende bokføring: kredit Kasse (utbetalingen) og debet Anleggsmidler (aktivering) (7a) samt debet Investeringsregnskap (investeringsutgiften) og kredit Kapitalkonto (mostpost til utgiftsbokføringen) (7b; jf. bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp). Dagens kommunale regnskapsforskrift krever videre at anleggsmidler skal avskrives for å redusere anleggsmidlenes bokførte verdi i balansen. En slik avskrivning representerer imidlertid ingen utgift, og skal derfor ikke bokføres i driftsregnskapet (som viser utgifter og inntekter). Motposteringen til krediteringen av balansekontoen Anleggsmidler med avskrivningen (8a) på 300 ($3.000 \times 0,10 = 300$), blir derfor en debitering av kapitalkontoen med samme beløp. Vi velger å omtale denne avskrivningen som «balanseavskrivning», ettersom den foretas på de to balansekontoene Anleggsmidler og Kapitalkonto. Den kommunale regnskapsforskriften sier videre at kommunene eventuelt også kan foreta kalkulatoriske avskrivninger, f.eks. i forbindelse med beregning av internpriser. En eventuell slik frivilling kalkulatorisk avskrivning bokføres med samme beløp på debetsiden og creditsiden i driftsregnskapet, og påvirker følgelig ikke nettoforskjellen mellom inntektene og utgiftene i driftsregnskapet (se bokføring (8b) på 300: debet Driftsregnskap og kredit Driftsregnskap).

Etter at vi nå har foretatt bokføringen av ovennevnte transaksjoner i regnskapsåret, kan vi avslutte regnskapet. Det finansielle (penge)resultatet, som fremkommer som forskjellen mellom inntekter og utgifter og som forskriften krever at kommunene rapporterer, fremkommer i driftsregnskapet (DR):

Inntekter i DR (10.500 + 1.500 + 50 + 300)	12.350
– Utgifter i DR (9.900 + 1.100 + 100 + 200 + 300)	<u>–11.600</u>
Nettoinntekt i DR	<u>750</u>

Dette viser at inntektene overstiger utgiftene med 750 i driftsregnskapet (DR), og vi kan derfor bruke hele eller deler av dette beløpet til å balansere investeringsregnskapet (IR), hvis investeringsutgiftene overstiger investeringsinntektene. La oss derfor nå se på investeringsregnskapet (IR):

Inntekter i IR	2.000
Utgifter i IR	<u>-3.000</u>
Nettoinntekt i IR	<u>-1.000</u>

Dette betyr at vi må overføre 1.000 til IR, slik at investeringsinntektene dekker investeringsutgiftene på 3.000. Vi foretar derfor en delfinansiering av utgiftene i investeringsregnskapet med å overføre 750 fra driftsregnskapet (debet Driftsregnskap) til investeringsregnskapet (kredit Investeringsregnskap) (9). En foreløping saldering av investeringsregnskapet etter denne overføringen, viser at utgiftene (3.000) overstiger inntektene (2.750) med 250. Det mangler m.a.o. 250 på at investeringsregnskapet balanserer (dvs. sum investeringsinntekter = sum investeringsutgifter). Vi overfører derfor 250 fra kontoen Likviditetsreserve til investeringsregnskapet, slik at sistnevnte regnskap balanserer (10).

Etter at vi nå har foretatt alle regnskapsperiodens bokføringer, kan vi utarbeide balanseregnskapet ved slutten av perioden (sluttbalansen), ved å ta utgangspunkt i utgående balansebeløp på de enkelte kontoene (se T-kontoen Sluttbalanse ovenfor).

I motsetning til et 'lønnsomhetsresultat', som fremkommer ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (se avsnitt 3.2a), kan vi betegne resultatet som fremkommer ved bruk av kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode, som et 'finansielt (penge)resultat'. Årsaken til dette er at det kommunale regnskapsresultatet fremkommer som forskjellen mellom inntekter og utgifter, og ikke som forskjellen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader.

Driftsregnskapet inneholder følgende resultatbegrep:

Driftsinntekter (10.500 + 1.500 + 300)	12.300
– Driftsutgifter (9.900 + 1.100 + 300)	<u>-11.300</u>
Brutto driftsresultat	1.000
Renteinntekter-Renteutgifter (50 – 100)	-50
– Låneavdrag	<u>-200</u>
= Netto driftsresultat	750
– Overføring til investeringsregnskapet	<u>-750</u>
= Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd)/ (Uindekket negativt netto driftsresultat) (regnskapsmessig underskudd)	<u>0</u>

Netto egenkapitalendring fremkommer på følgende måte:

Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd)	0
Nettoendring på likviditetsreservekontoen (1.750 – 2.000)	-250
Nettoendring på kapitalkontoen (900 – 0)	<u>900</u>
Netto egenkapitalendring	<u>650</u>

Driftsregnskapet er i utgangspunktet et finansielt (penge)resultatregnskap, som viser den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene (jf. kapittel 2). Det er imidlertid ikke et rendyrket finansielt (penge) resultatregnskap, fordi vi her bl.a. finner interne finansieringstransaksjoner i form av regnskapsmessige overføringer mellom ulike konti. Dette betyr at «nettoresultatet», dvs. 'Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd)/Uindekket negativt netto driftsresultat (regnskapsmessig underskudd' (0 i talleksemplet) ikke viser netto finansiell (penge)virkning av kommunens inntekter og utgifter. Netto driftsresultatet viser riktignok et netto finansielt (penge)resultat (750 i talleksemplet), men her mangler flere av kommunens pengetransaksjoner. I talleksemplet gjelder dette låneinntekten (2.000) og investeringsutgiften (-3.000).

La oss nå gå tilbake til forvaltningskammeralistikkens bokføring av samme gjennomgangstalleksempel (se avsnitt 4.4a). Her fremkommer følgende to finansielle (penge)resultat: (1) netto anordnet inntekt: -250 og (2) netto kasseendring: -650. Disse to finansielle (penge)resultatene er forståelige: Det første viser netto finansiell (penge)virkning av samtlige inntekter og utgifter

som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling. Det andre viser netto finansiell (kontant)virkning til samtlige inntekter og utgifter som er realiserte i form av hhv. umiddelbare innbetalinger og umiddelbare utbetalinger.

En sammenligning av kommuneregnskapets driftsregnskap (DR) med forvaltningskameralistikken (FKAM), viser at de resultatene som rapporteres i førstnevnte regnskap, er problematiske av flere grunner: For det første defineres 'anordningsprinsippet' på en uklar måte i kommuneregnskapet, mens det defineres på en klar måte i forvaltningskameralistikken (som bokføring av inntekter og utgifter anordnet for hhv. inn- og utbetaling). For det andre tas ikke alle inntekter og utgifter med i DR (slik som låneinntekt og investeringsutgift), mens de tas med i FKAM. For det tredje tas det med enkelte interne finansieringstransaksjoner i DR (slik som overføringer mellom DR og andre konti), selv om de ikke har noen finansiell (penge)virkning for kommunen. Dette fører til at det blir problematisk å tolke innholdet i DR, selv om DR i utgangspunktet representerer et finansielt (penge)resultatregnskap. FKAM er derimot enkel å tolke, fordi det faktisk representerer et finansielt (penge)regnskap.

La oss også sammenligne kommuneregnskapet med forretningsregnskapet. Netto egenkapitalendring som fremkommer ved bruk av kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode (650), er identisk med netto egenkapitalendring som fremkommer ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (se avsnitt 3.2a), og en videre sammenligning av disse to bokføringsmetodene viser at aktivasideene til balansekontoene er identiske. Mens balanseregnskapet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode blir ført i bunden form (jf. kongruensprinsippet), er dette imidlertid ikke tilfelle for balanseregnskapet ved bruk av kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode. Derfor fremkommer ikke egenkapitalendringen i den kommunale balansen entydig i form av overskuddet eller underskuddet i driftsregnskapet; den påvirkes også av endringen på kapitalkontoen, endringen på likviditetsreservekontoen og eventuelt også av endringer på andre egenkapitalkonti. Denne forskjellen på forklaringene til netto egenkapitalendring skyldes at det utarbeides forskjellige resultatregnskap: et lønnsomhetsresultatregnskap (lønnsomhetsinntekter og kostnader) utarbeides ved bruk av kjøpmannens

dobbelte bokføringsmetode, og – i utgangspunktet – et finansielt (penge) resultatregnskap (inntekter og utgifter), utarbeides ved bruk av det norske kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode.

La oss videre sammenligne kommuneregnskapet med statsregnskapet. Begge disse to regnskapene bruker dobbel bokføring til å utarbeide finansielle (penge)regnskap, men de er likevel forskjellige. Dette skyldes at kommuneregnskapet bruker en spesiell variant av anordningsprinsippet til å periodisere den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene, mens statsregnskapet bruker kontantprinsippet (med enkelte unntak) til å periodisere den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene. Kommuneregnskapet kan derfor betegnes som et 'finansielt (penge) regnskap', mens statsregnskapet kan betegnes som et 'finansielt (kontant) regnskap'.

Som en følge av dette, blir de regnskapsresultatene som rapporteres i kommuneregnskapet og statsregnskapet forskjellige. I driftsregnskapet i kommuneregnskapet rapporteres det ulike finansielle (penge)resultat, inkludert 'Netto driftsresultat' (–750) og 'Ikke disponert netto driftsresultat' (0). I bevilgningsregnskapet i statsregnskapet rapporteres det derimot et 'netto finansielt (kontant)regnskapsresultat' (–650) (se avsnitt 5.6a). Kommuneregnskapets balanseregnskap er dessuten mer fullstendig enn statsregnskapets balanseregnskap, som en følge av at kommuneregnskapet bruker (en spesiell variant av) anordningsprinsippet, mens statsregnskapet bruker (en modifisert variant av) kontantprinsippet (sammenlign åpnings- og sluttbalansene til kommuneregnskapet i dette avsnittet med tilsvarende balanser til statsregnskapet i avsnitt 5.6a).

6.3 Oppsummering

Det norske kommuneregnskapet er påvirket både av kameralregnskapet (dvs. finansielt (penge)regnskap i form av forvaltningskameralistikk) og forretningsregnskapet (dvs. lønnsomhetsregnskap). Sagt på en mer konkret måte: Kommuneregnskapets målsettinger er påvirket av de finansielle kameralistiske målsettingene (jf. forvaltning av offentlige (skatte)inntekter innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett samt betalingskontroll),

mens kommuneregnskapets bokføringsmetode er påvirket av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (jf. bruk av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens dobbeltsidige konti med debet- og creditsider). Som en følge av at kommuneregnskapet bruker dobbel bokføring til å utarbeide et – i utgangspunktet – finansielt (penge)regnskap, mens kjøpmannen bruker dobbel bokføring til å utarbeide et lønnsomhetsregnskap, er kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode forskjellig fra kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode.

Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode er dessuten forskjellig fra statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode, selv om de begge bruker det dobbelte bokholderis prinsipp til å utarbeide finansielle (penge)regnskap. Statsregnskapet bruker kontantprinsippet (riktignok med enkelte unntak) til å rapportere realiserte inntekter og utgifter i form av umiddelbare innbetalinger og utbetalinger. Kommuneregnskapet bruker derimot en spesiell variant av anordningsprinsippet til – i utgangspunktet – å rapportere den totale finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene.

KAPITTEL 7

FORVALTNINGSKAMERALISTIKK

7.1 Innledning

Opprinnelig ble kameralregnskapet utviklet for den offentlige budsjettkoblede kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) (*forvaltningskameralistikk*), og hovedformålet med denne formen for kameralregnskap er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter (pengeforvaltning) innenfor de finansielle rammene i et politisk vedtatt budsjett (budsjettkontroll). Dessuten er kontrollen av at ingen penger mottas eller betales ut av en person (f.eks. kommunekassereren), uten at det først er gitt en betalingsanordning (betalingsanvisning) av en annen person som har myndighet til dette (f.eks. rådmannen) en viktig kameral målsetting (betalingskontroll).

I kapittel 4 er det gitt en innføring i forvaltningskameralistikken. Dessuten er forvaltningskameralistisk enkel bokføring illustrert ved hjelp av gjennomgangstalleksemplet i denne rapporten, med fokus på bokføring for et bestemt år (se avsnitt 4.4a). I dette kapitlet gis det en mer inngående forklaring på forvaltningskameralistisk enkel bokføring ved bruk av ulike talleksempler som bl.a. får frem koplingen mellom ulike år, og ikke kun fokuserer på bokføring for et bestemt år.

7.2 Talleksempler

a) Forvaltningskameralistisk enkel bokføring

Som det fremgår av kapittel 4, foretas forvaltningskameralistisk enkel bokføring på den kameralistiske enkeltsidige kontoen (se tabell 4.1). Følgende to grunnleggende kameralistiske bokføringsreglene må alltid følges:

- 1) Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen
- 2) $R = RF + AO - V$

Disse to reglene gjelder separat for kameralkontoens inntektsside og utgiftsside.

Dette betyr at vi bruker den ene siden av kontoen når vi bokfører en transaksjon: Inntekter bokføres på inntektssiden og utgifter bokføres på utgiftssiden.

Eksempel 1

Utgifter (forpliktelse til utbetalinger) bokføres på utgiftssiden av den kameralistiske kontoen. I år 1 er det oppstått en utgift på 300 for sosialytelser. Det er gitt en betalingsanordning for dette beløpet i år 1 (Utgifter-AO = 300), men kun 200 blir utbetalt dette året (Utgifter-V = 200). Dette betyr at ved utgangen av år 1 er det en utgiftsrest (betalingsforpliktelse) på 100 som overføres til neste år (Utgifter-R = 100) (se tabell 7.1).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Sosialytelser								
Betalingsanordning						300		
Betaling							200	
Rest overført								100
						300	200	100

Tabell 7.1

Utgiftsresten ved utgangen av år 1 overføres som rest fra tidligere år på den kameralistiske kontoen for år 2 (Utgifter-RF = 100). Når denne utgiftsresten blir betalt, bokføres betalingsbeløpet i utfallskolonnen (Utgifter-V = 100). Dermed er det ingen utgiftsrest (forpliktelse) å overføre til etterfølgende år (Utgifter-R = 0) (se tabell 7.2).

År 2	Inntekter				Utgifter			
Sosialytelser	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Rest brakt frem					100			
Betaling							100	
Rest overført								0
					100		100	0

Tabell 7.2

Eksempel 2

Inntekter (krav på innbetalinger) fra tjenestelevering bokføres på inntekts-siden av den kameralistiske kontoen. I år 1 er det oppstått en slik inntekt på 600 fra utleie av en leilighet, og en innbetalingsanordning for dette beløpet er gitt (Inntekter-AO = 600). Av dette beløpet innbetales 400 i år 1 (Inntekter-V = 400), mens 200 overføres som inntektsrest (fordring) til neste år (Inntekter-R = 200) (se tabell 7.3).

År 1	Inntekter				Utgifter			
Utleie	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Betalings-anordning		600						
Betaling			400					
Rest overført				200				
		600	400	200				

Tabell 7.3

Inntektsresten på 200 fra år 1 bringes frem som en utestående inntektsrest (fordring) ved begynnelsen av år 2 (Inntekter-RF=200). Når dette restbeløpet innbetales i år 2, regnskapsføres 200 som en innbetaling i utfallskolonnen (Inntekter-V=200). Dermed blir det ingen inntektsrest (fordring) ved utgangen av år 2 (Inntekter-R=0) (se tabell 7.4).

År 2	Inntekter				Utgifter			
Utleie	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Rest brakt frem	200							
Betaling			200					
Rest overført				0				
	200		200	0				

Tabell 7.4

Eksempel 3

En kommune mottar en innbetaling på 500 fra staten i år 1, som skal betales videre som utlån til husbyggere i år 2. Bokføringen på den kameralistiske kontoen blir som følger: På kameralkontoens inntektsside må gjeldsinntekten, dvs. inntekten som medfører en forpliktelse til viderebetaling, bokføres som innbetalingsanordning i AO-kolonnen (Inntekter-AO = 500) og som kontantinnbetaling i V-kolonnen (Inntekter-V = 500). Den forpliktelsen som oppstår til viderebetaling, bokføres samtidig på kameralkontoens utgiftsside som forutgift i AO-kolonnen (Utgifter-AO = 500, dvs. som såkalt anordningsmotbokføring). Ettersom viderebetalingen ikke skal finne sted før neste periode, oppstår det ved årsavslutningen i år 1 en utgiftsrest (dvs. betalingsforpliktelse) på 500 på kapitalkontoens utgiftsside (Utgifter-R = 500) (se tabell 7.5).

År 1	Inntekter				Utgifter			
Låneformidling	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Mottatt beløp		500	500					
AO-bokføring						500		
Rest overført								500
		500	500			500		500

Tabell 7.5

Når betalingsforpliktelsen på 500 betales i år 2, bokføres utbetalingen i utfallskolonnen for år 2 på utgiftssiden (Utgifter-V = 500). Denne utbetalingen sletter betalingsforpliktelsen som ble brakt frem fra foregående år (Utgifter-RF = 500). Det blir dermed ingen restgjeld ved utgangen av år 2 (Utgifter-R = 0) (se tabell 7.6).

År 2	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Låneformidling								
Rest brakt frem					500			
Betaling							500	
Rest overført								0
					500		500	0

Tabell 7.6

Eksempel 4

Det finnes en sentral bilavdeling som leier ut biler til andre avdelinger, inkludert skoleforvaltningen. Bilavdelingens ytelse til skoleforvaltningen til en verdi av 700 skal belastes skoleforvaltningen. Her dreier det seg om en naturalytelse fra en forvaltning til en annen. Kameralregnskapet, som baseres på regnskapsføring av betalingstransaksjoner må derfor «omgjøre» denne naturalytelsen til en pengeytelse. Dette blir gjort på den måten at man antar at naturalytelsen betales kontant (fiktiv kontantbetaling), for at man dermed kan regnskapsføre denne fiktive pengetransaksjonen. Vi får dermed følgende bokføring på den kameralistiske kontoen: På bokføringsstedet Bilavdeling bokfører man en fiktiv innbetalingsanordning i anordningskolonnen (Inntekter-AO = 700) og en fiktiv innbetaling i utfallskolonnen (Inntekter-V = 700). På bokføringsstedet Skoleforvaltning bokfører man en fiktiv utbetalingsanordning i anordningskolonnen (Utgifter-AO = 700) og en fiktiv kontantutbetaling i utfallskolonnen (Utgifter-V = 700) (se tabell 7.7).

	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Bilavdeling								
Refusjon fra skoleavdelingen		700	700					
		700	700					
Skoleforvaltning								
Refusjon til bilavdelingen						700	700	
						700	700	

Tabell 7.7

Eksempel 5

En kommune låner 1.000 i begynnelsen av år 1 for å betale investeringsutgiften for en ny bil (se eksempel 6 nedenfor). Først gis det en innbetalingsanordning, som bokføres på kameralkontoens inntektsside (Inntekter-AO = 1.000). Deretter kan låneinnbetalingen mottas og bokføres i utfallskolonnen på inntektssiden (Inntekter-V = 1.000) (se tabell 7.8).

Ved slutten av året skal det betales et lånevdrag på 100. Først gis det en utbetalingsanordning, som bokføres i AO-kolonnen på utgiftssiden (Utgifter-AO = 100). Deretter kan lånevdraget betales og bokføres i utfallskolonnen på kameralkontoens utgiftsside (Utgifter-V = 100) (se tabell 7.8).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Langsiktig gjeld								
Lån mottatt		1.000	1.000					
Avdrag betalt						100	100	
		1.000	1.000			100	100	

Tabell 7.8

Eksempel 6

Kommunen bruker det mottatte lånet på 1.000 (se eksempel 5) til å betale investeringsutgiften for den nye bilen. Først må det gis en utbetalingsanordning, som bokføres på kameralkontoens utgiftsside i anordningskolonnen (Utgifter-AO = 1.000). Deretter kan investeringsutgiften betales og denne utbetalingen bokføres på kameralkontoens utgiftsside i utfallskolonnen (Utgifter-V = 1.000) (se tabell 7.9).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Bil								
Investeringsutgift						1.000	1.000	
						1.000	1.000	

Tabell 7.9

b) Kommentar

Forvaltningskameralistikken representerer den opprinnelige og viktigste varianten av kameralregnskap. Dens hovedformål er pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll.

i) Pengeforvaltning

Forvaltningskameralistikken fokuserer på den pengemessige virkningen til inntektene og utgiftene. Ettersom det enkle bokholderis prinsipp er et prinsipp utviklet for bruk ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap (se f.eks. Oettle, 1990), brukes dette prinsippet i kameralregnskapet. En annen grunn til bruken av det enkle bokholderis prinsipp, til forskjell fra bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp, er det faktum at enkel bokføring er mer fleksibel enn dobbel bokføring (Wysocki, 1965). Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp krever nemlig at vi alltid må debitere én konto og kreditere en annen konto med samme beløp. Hvis vi derimot bruker det enkle bokholderis prinsipp, kan vi foreta en enkelt bokføring på én konto, hvis dette medfører at vi registrerer den ønskede opplysningen. Alternativt kan vi foreta flere enkle bokføringer, hvis dette er nødvendig for å registrere de ønskede opplysningene. Ved å bruke det enkle bokholderis prinsipp og den kameralistiske kontoen (med fire ulike kolonner både på inntekts- og utgiftssiden), er det ikke bare inn- og utbetalinger (i V-kolonnene) men også betalingsanordninger (i AO-kolonnene) som registreres, i tillegg til betalingsanordninger som ennå ikke er betalte (i R-kolonnene).

Hvis vi vender tilbake til talleksempelene ovenfor, ser vi at inn- og utbetalinger bokføres i V-kolonnene. I denne forbindelse sier Mülhaupt (1987) følgende:

Mens kjøpmannens bokføring til enhver tid trenger to forskjellige konti for å regnskapsføre en transaksjon (jf. det dobbelte bokholderis prinsipp), klarer kameralistikken seg med én konto, fordi enhver konto fremstiller en kombinasjon av to eller flere av kjøpmannens konti. Enhver ytelse rapporteres på resultat- og balansekonti og er direkte tilordnet en betalingstransaksjon eller en kreditt-transaksjon, noe som medfører at egne selvstendige konti for betalings- og kreditt-transaksjonene, som har sammenheng med disse ytelsene, ikke er nødvendig. (Mülhaupt, 1987, s. 97; oversatt fra tysk)

Dette betyr at det ikke er nødvendig å ha en separat kassekonto innenfor kameralregnskapet. V-kolonnen på inntektssiden registrerer nemlig innbetalingene, og V-kolonnen på utgiftssiden registrerer utbetalingene. Det er derfor enkelt å få en oversikt over inn- og utbetalingene, ved ganske enkelt å studere V-kolonnene loddrett.

ii) Budsjettkontroll

I den offentlige kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) spiller budsjettet en svært viktig rolle, bl.a. ved fordelingen av offentlige (skatte)inntekter til ulike sektorer. Det er derfor viktig i neste omgang å sammenligne de virkelige (regnskapsførte) inntektene og utgiftene med de tilsvarende budsjetterte beløpene. Når det gjelder sammenligninger av budsjett- og regnskapstall, finnes det imidlertid mange misforståelser:

Som spesielt WALB (1926, s. 234ff.) og WINCKELMANN (1950, s. 47f.) fremhever, er sammenligningen av det regnskapsresultatet som fremkommer i det kameralistiske kasseregnskapet med overslagene i budsjettet, kilden til mange misforståelser om det kameralistiske regnskapsvesenet. Misforståelsene beror på en forveksling av anordningsbeløpet (dvs. anordnet beløp i regnskapet) med de anordningsbeløpene som fremkommer i budsjettet. Budsjettert anordningsbeløp, som representerer planlagt forløp for den offentlige virksomheten med utgangspunkt i budsjettgiverens ønsker, inneholder riktig nok vesentlige bindinger for den utførende forvaltningen, men det er likevel kun et planoverslag, som det kan og iblant må bli avvik fra. WALB (1926, s. 235f.) bemerker i denne forbindelse, at det finnes en *tredeling* av tallene, nemlig budsjett-tallene, anordningstallene (dvs. anordnede betalingsbeløp rapportert i regnskapet; jf. AO-kolonnene i tabell 4.1) og utførte betalinger (dvs. utførte betalinger rapportert regnskapet; jf. V-kolonnene i tabell 4.1), og i prinsipp er ingen av disse tallene (beløpene) identisk med de andre. Likedan som budsjettert anordnet beløp kan være forskjellig fra regnskapsført anordnet beløp, kan utført betaling stedvis igjen avvike fra regnskapsført anordnet beløp, noe som for eksempel inntreffer ved manglende betaling fra debitorer. (Wysocki, 1965, s. 35; oversatt fra tysk, uthevelse i originalen)

Dette betyr at budsjettkontroll (dvs. sammenligning av budsjett- og regnskapstall) foregår innenfor rammen av forvaltningskameralistikken, men utenfor den kameralistiske kontoen, ettersom budsjett-tall ikke bokføres på denne kontoen (jf. kun regnskapstall er bokført på den kameralistiske kontoen i talleksemplene ovenfor). La oss vende tilbake til eksempel 1 og utvide det med budsjett-tall:

Budsjetterte utgifter til sosialytelser (hjemmehjelp) for år 1 er 350, slik som vedtatt av politikerne. Som en følge av reduksjonen i antall eldre personer med behov for hjemmehjelp, utstedte rådmannen i år 1 en betalingsanordning, hvor han instruerte kommunekassereren til å betale ut 300 (Utgifter-AO = 300 i tabell 7.1), istedenfor budsjettbeløpet på 350 (bokføres *ikke* på den kameralistiske kontoen). På grunn av likviditetsproblemer i kommunen utbetalte imidlertid kommunekassereren kun 200 i år 1 (Utgifter-V = 200 i tabell 7.1), og restbeløpet på 100 ble utbetalt i år 2 (Utgifter-V = 100 i tabell 7.2). Innenfor rammen av forvaltningskameralistikken blir følgende sammenligning av budsjett- og regnskapstall foretatt for år 1 (som *supplement* til bokføringen av regnskapstallene på den kameralistiske kontoen, slik som vist i tabell 7.1):

År 1:

Budsjetterte utgifter (AO-budsjett-tall; fra budsjettet):	350
Regnskapsførte utgifter (AO-regnskapstall; fra den kameralistiske kontoen)	<u>-300</u>
Budsjettavvik	<u>50</u>

iii) Betalingskontroll

I tillegg til å kontrollere at pengeforvaltningen foregår innenfor den finansielle rammen i budsjettet (budsjettkontroll), er det også viktig å kontrollere selve betalingsgjennomføringen (betalingskontroll). Ifølge Mülhaupt (1987) er den kameralistiske kontoen med AO-kolonner (betalingsanordninger) og V-kolonner (utførte betalinger) både på inntekts- og utgiftssiden spesielt utviklet for å bidra til denne viktige kontrollen. De to grunnleggende kameralistiske bokføringsreglene (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og $R = RF + AO - V$) skal nettopp bidra til å kontrollere at ingen penger mottas eller betales av en person, uten at han først har fått en betalingsanordning fra en annen person med slik instruksjonsmyndighet.

Hvis vi vender tilbake til eksempel 1 ovenfor (se tabell 7.1), ser vi at betalingskontrollen foregår ved at betalingsanordninger (AO-regnskapstall) sammenlignes med betalingene (V-regnskapstall). I løpet av år 1 ble det utstedt en betalingsanordning på 300 (Utgifter-AO = 300), men kun 200 ble utbetalt (Utgifter-V = 200), noe som viser at utbetalingen var innenfor rammen av betalingsanordningen ($R = RF + AO - V = 0 + 300 - 200 = 100$). Før restbeløpet på 100 utbetales i løpet av år 2, er det ikke behov for noen ny betalingsanordning. Dette skyldes at denne restbetalingen på 100 er en fullføring av den betalingsanordningen som ble gitt i år 1, men som ikke ble utført år 1 ($R = RF + AO - V = 100 + 0 - 100 = 0$; se tabell 7.2).

La oss også se nærmere på eksempel 2 ovenfor. Her ble det gitt en innbetalingsanordning i år 1 på 600, som ble bokført i AO-kolonnen på inntektssiden (se tabell 7.3). Denne innbetalingsanordningen sammenlignes med tilsvarende budsjetterte inntekt. For å kunne forklare dette nærmere, la oss nå anta at AO-budsjettert inntekt også var 600, noe som innebærer at det ikke er noe budsjettavvik (som differanse mellom AO-budsjettert inntekt og AO-regnskapsført inntekt; $600 - 600 = 0$). Som en følge av at en av leieboerne ikke hadde penger til å betale husleien til kommunen i løpet av år 1, ble kun 400 (Inntekter-V = 400 i tabell 7.3) av innbetalingsanordningen på 600 (Inntekter-AO = 600 i tabell 7.3) mottatt som innbetaling i år 1. Forskjellen på 200 ($R = RF + AO - V = 0 + 600 - 400 = 200$; se tabell 7.3) har med betalingsutførelsen (dvs. innbetalingsprosessen) å gjøre (en av leierboerne betalte ikke). Den har ikke noe med et eventuelt budsjettavvik å gjøre (jf. regnskapsført inntekt var identisk med budsjettert inntekt, nemlig 600). Som forklart ovenfor foregår derfor budsjettkontrollen ved å sammenligne budsjetterte inntekter (AO-budsjett-tall) med regnskapsførte inntekter (AO-regnskapstall på den kameralistiske kontoen). Betalingskontrollen foregår derimot på selve den kameralistiske kontoen, ved å sammenligne AO-regnskapstall (betalingsanordninger) og V-regnskapstall (gjennomførte betalinger).

iv) Ikke-fullstendig balanseregnskap

Hvis vi ser nærmere på restkolonnene (RF og R), vil vi finne at de innenfor forvaltningskameralistikken representerer ufullstendige balansekolonner. For det første er det kun inntektsrester (fordringer) og utgiftsrester (forpliktelser) som det er gitt betalingsanordninger for (og dermed bokført

i AO-kolonnen) men som ennå ikke er betalte (og dermed ennå ikke bokført i V-kolonnen), som rapporteres i R-kolonnen (jf. $R = RF + AO - V$). For det første, langsiktig gjeld ved slutten av år 1 (se eksempel 5 med tabell 7.8) utgjør 900 (1.000 – 100). Dette beløpet fremkommer ikke i R-kolonnen (på utgiftssiden), fordi det ikke er gitt betalingsanordning for dette beløpet. For det andre fremkommer ikke bilen (anleggsmiddel) med 1.000 i R-kolonnen (på inntektssiden), fordi det ikke er gitt (og skal heller ikke gis) betalingsanordning for dette beløpet (se eksempel 6 med tabell 7.9).

Det er fullt mulig å utvide fortolkningen av restkolonnene på inntektssiden (RF og R) slik at fordringer som det ikke er gitt innbetalingsanordninger for samt anleggsmidler kan rapporteres i tillegg til fordringer som er anordnet for innbetaling, men ikke er innbetalte. På tilsvarende måte er det fullt mulig i restkolonnene på utgiftssiden (RF og R) å rapportere kortsiktig gjeld som det ikke er gitt utbetalingsanordninger for samt langsiktig gjeld i tillegg til gjeld som er anordnet for utbetaling, men ikke er utbetalt. En slik utvikling har nettopp funnet sted i kameralregnskapet, da forvaltningskameralistikken ble videreutviklet til bedriftskameralistikk for bruk i offentlige bedrifter (se kapittel 4; se også Monsen, 2003, 2008a). Hvis derimot restkolonnene hadde blitt utvidet på denne måten innenfor rammen av forvaltningskameralistikken, istedenfor innenfor rammen av bedriftskameralistikken, ville det blitt vanskeligere å oppfylle forvaltningskameralistikkens hovedformål (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll). Dette skyldes at også fortolkningen av AO-kolonnene måtte blitt utvidet, hvis restkolonnene (RF og R) skulle representert fullstendige balansekolonner (dvs. ikke kun rapportere restbeløp som er anordnet for betaling, men ikke betalt, men derimot rapportere totale eiendeler og total gjeld; jf. $R = RF + AO - V$). Dessuten ville antallet fiktive betalinger i V-kolonnene måtte økes, selv om disse beløpene fortsatt ville blitt bokførte med samme beløp i V-kolonnen på inntektssiden og i V-kolonnen på utgiftssiden (jf. eksempel 4 med tabell 7.7 ovenfor; se også avsnitt 4.4b). En bedre strategi er å presentere et tillegg til selve den forvaltningskameralistiske bokføringen (f.eks. i form av noter), hvor det gis opplysninger om fordringer, gjeld (inkludert langsiktig gjeld) og eventuelt anleggsmidler, som det ikke er gitt betalingsanordninger for. Ved å gjøre dette, trenger vi ikke å endre fortolkningen av AO-kolonnene, som fortsatt kan rapportere betalingsanordningene. Dessuten kan antallet fiktive betalinger

ger i V-kolonnene holdes på et minimumsnivå. En slik rapportering vil nemlig være en fordel når det gjelder å oppfylle forvaltningskameralistikkens hovedformål (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll).

7.3 Oppsummering

Forvaltningskameralistikken er utviklet for bruk i den budsjettkoplede offentlige kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) for å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter innenfor de finansielle rammene i et politisk vedtatt budsjett, samt bidra til kontroll med selve betalingsgjennomføringen. Ettersom det er en fordel å bruke det enkle bokholderis prinsipp fremfor det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap (Monsen, 2001; Oettle, 1990), benyttes det enkle bokholderis prinsipp i kameralregnskapet. For å gjøre det enkelt å kontrollere at ingen betalinger foretas uten at det først er gitt betalingsanordninger, er anordningsprinsippet (dvs. bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling) et viktig regnskapsprinsipp i forvaltningskameralistikken. Ifølge Mülhaupt (1987) er dette prinsippet så viktig at man bruker betegnelsen «anordnings-utførelsesregnskap» om forvaltningskameralistikken. Den kameralistiske kontoen med separate kolonner for anordnede betalinger (AO) og utførte betalinger (V) på både inntekts- og utgiftssiden er spesielt utformet for å ivareta betalingskontrollen, på den måten at anordnede og utførte betalinger automatisk sammenlignes på en enkel måte (ved å sammenligne AO- og V-kolonnene; jf. $R = RF + AO - V$).

Begrepet 'kasseregnskap' eller begrepet 'kontantstrømregnskap' (engelsk: *cash accounting*) brukes ofte når man refererer til et tradisjonelt offentlig regnskap. Fra omtalen ovenfor fremgår det imidlertid at dette ikke er informative begrep å bruke. De gir nemlig inntrykk av at et tradisjonelt offentlig regnskap kun rapporterer kontantstrømmene (umiddelbare inn- og utbetalinger). Selv om rapportering av kontantstrømmene er viktig (jf. V-kolonnene), fremgår det av omtalen ovenfor at i et tradisjonelt offentlig regnskap i form av forvaltningskameralistikk, er det minst like viktig å rapportere betalingsanordningene (jf. AO-kolonnene) samt eventuelle betalingsanordninger som ikke er utførte i form av betalinger, og som dermed

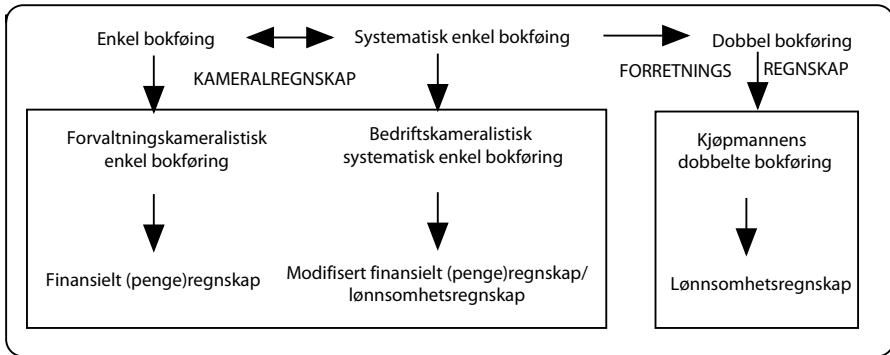
representerer inntektsrester (fordringer) eller utgiftsrester (forpliktelser) (jf. $R = RF + AO - V$). I tillegg er budsjettkontroll (dvs. sammenligning av budsjett- og regnskapstall) svært viktig innenfor et tradisjonelt offentlig regnskap i form av forvaltningskameralistikk.

KAPITTEL 8

KONKLUSJON

8.1 Kameralregnskap vs forretningsregnskap

Som fremhevet kapittel 2, er inntekter og utgifter de to hovedbegrepene som brukes i et regnskap. Inntektene og utgiftene har en finansiell (penge)virking og eventuelt også en lønnsomhetsvirkning. Når det gjelder hva som er i fokus, varierer dette mellom ulike regnskapsmodeller. I dagens versjon av forretningsregnskapet, som er utviklet for bruk i privat sektor, er fokuset på lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene. Her brukes kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode til å utarbeide et lønnsomhetsregnskap (se figur 8.1), hvor lønnsomhetsresultatet rapporteres både i balanseregnskapet (som representerer betalingssiden til transaksjonene) og i lønnsomhetsresultatregnskapet (som representerer ytelsessiden til transaksjonene). Dessuten utarbeides det her et integrert fullstendig balanseregnskap, som ikke bare viser lønnsomhetsresultatet (jf. egenkapitalendringen i løpet av perioden) men også viser en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet.



Figur 8.1: Kameralregnskap og forretningsregnskap.
 (Kilde: Monsen, 2009, figur 10.1, s. 124)

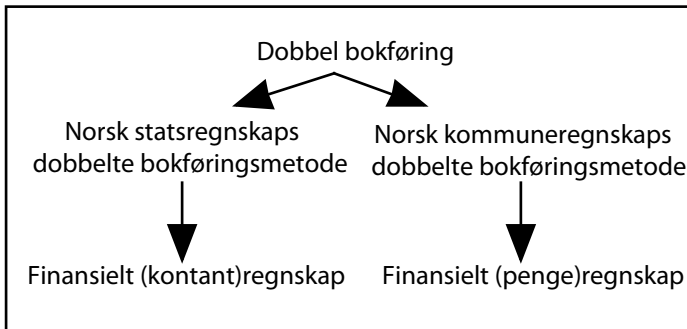
I dag finnes det to hovedvarianter av kameralregnskap, nemlig forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk (se kapittel 4). Begge baseres på bruk av enkel bokføring, nemlig hhv. forvaltningskameralistisk enkel bokføring og bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring. Forvaltningskameralistisk enkel bokføring brukes til å utarbeide et finansielt (penge) regnskap (se figur 8.1) som rapporterer den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene. Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring brukes til å supplere den finansielle (penge)virkingen til inntektene og utgiftene med deres lønnsomhetsvirkning. Derfor representerer bedriftskameralistikken et modifisert finansielt (penge)regnskap/lønnsomhetsregnskap (se figur 8.1).

Bedriftskameralistikken rapporterer nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon som forretningsregnskapet rapporterer, nemlig i form av et lønnsomhetsresultatregnskap med tilhørende integrert fullstendig balanseregnskap. Dessuten inneholder bedriftskameralistikken et sterkere finansielt (penge) fokus enn det forretningsregnskapet inneholder, noe som har sammenheng med at lønnsomhetsinformasjon supplerer finansiell (penge)informasjon innenfor bedriftskameralistikken, mens lønnsomhetsfokuset har erstattet det finansielle (penge)fokusert innenfor forretningsregnskapet (se f.eks. Monsen, 2001). Årsaken til at en slik utvikling har vært mulig innenfor bedriftskameralistikken, er at dette regnskapet baseres på bruken av enkel bokføring (som er mer fleksibel enn dobbel bokføring). Dessuten gir bruk av den kameralistiske kontoen, som inneholder flere kolonner på hver side,

muligheten til å registrere flere typer informasjon (slik som finansiell (penge) informasjon og lønnsomhetsinformasjon i ulike kolonner; se tabell 4.1) enn det kjøpmannens konto (med kun én kolonne på hver side; se T-kontoene i avsnitt 3.2a) gir muligheten til å registrere.

8.2 Statsregnskapet vs kommuneregnskapet i Norge

Både statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge rapporterer den finansielle virkningen til inntektene og utgiftene. Dessuten baseres begge disse regnskapene på bruk av dobbel bokføring. I statsregnskapet brukes dobbel bokføring sammen med kontantprinsippet til å rapportere realiserte inntekter (umiddelbare innbetalinger) og realiserte utgifter (umiddelbare utbetalinger), riktignok med enkelte unntak. Derfor refererer vi til det norske statsregnskapet som et finansielt (kontant)regnskap (se figur 8.2). I kommuneregnskapet brukes derimot dobbel bokføring sammen med anordningsprinsippet til å rapportere den totale finansielle virkningen til inntektene (i form av umiddelbare og senere innbetalinger) og den totale virkningen til utgiftene (i form av umiddelbare og senere utbetalinger), riktignok med enkelte unntak. Derfor refererer vi til det norske kommuneregnskapet som et finansielt (penge)regnskap (se figur 8.2).



Figur 8.2: Statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge.

Som en følge av at både statsregnskapet og kommuneregnskapet bruker dobbel bokføring til å utarbeide finansielle regnskap, er disse to doble bokføringsmetodene forskjellige fra kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode,

som brukes til å utarbeide lønnsomhetsregnskap (se figur 8.1). Og som det fremgår av omtalen foran i denne rapporten, er både statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode og kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode kompliserte metoder, som er vanskelige å forstå. Dette skyldes at de baseres på en kombinasjon av finansiell regnskapstankegang (i form av finansielle kameralistiske målsettinger) og en lønnsomhetstankegang (i form av å bruke varianter av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode).

8.3 Avslutning

Hovedformålene både til det norske statsregnskapet og det norske kommuneregnskapet samsvarer med hovedformålene til forvaltningskameralistikken: pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Derfor fokuserer de på den finansielle virkningen til inntektene og utgiftene. Statsregnskapet bruker kontantprinsippet (med enkelte unntak) til å rapportere den umiddelbare virkningen til inntektene og utgiftene (i form av umiddelbare inn- og utbetalinger), mens kommuneregnskapet bruker anordningsprinsippet til å rapportere den totale virkningen til inntektene og utgiftene (i form av anordnede inntekter og utgifter, riktig nok med enkelte unntak).

Vi er av den oppfatning at både statsregnskapet og kommuneregnskapet fortsatt bør være finansielle regnskaper, som skal bidra til oppfylling av de finansielle kameralistiske målsettingene (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll; se f.eks. Monsen, 2008a, 2009, for ytterligere diskusjon). Med dette som utgangspunkt mener vi videre at både statsregnskapet og kommuneregnskapet bør bruke den bokføringsmetoden som er spesielt utviklet for å oppfylle de kameralistiske finansielle målsettingene, nemlig forvaltningskameralistisk enkel bokføring, og ikke bruke egne kompliserte varianter av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap.

Hvis det er ønskelig med rapportering av lønnsomhetsinformasjon i statlig eller kommunal sektor (f.eks. for statlige eller kommunale bedrifter), som tillegg til den finansielle informasjonen som rapporteres for den indre statsforvaltning eller for kommunekassen, kan dette også gjøres innenfor rammen av kameralregnskapet. De aktuelle statlige eller kommunale enhe-

tene kan nemlig i dette tilfellet utarbeide regnskapene sine i samsvar med bedriftskameralistikken. De trenger m.a.o. ikke utarbeide regnskapene sine på samme måte som private bedrifter, som utarbeider lønnsomhetsregnskap (forretningsregnskap).

Vår konklusjon blir dermed at både statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge fortsatt bør være finansielle regnskap, og ikke erstattes av forretningsregnskapet (lønnsomhetsregnskap), som er det regnskapet som utarbeides i privat sektor. For å gjøre statsregnskapet og kommuneregnskapet mer forståelige, samt forenkle den statlige og kommunale bokføringen, bør vi ut fra et regnskapsteknologisk perspektiv, vurdere å gå over til å bruke forvaltningskameralistisk enkel bokføring, istedenfor å bruke dagens to kompliserte dobbelte bokføringsmetoder. Hvis det er ønskelig også med lønnsomhetsinformasjon for enkelte deler av offentlig sektor (slik som offentlige bedrifter som mer ligner på private bedrifter enn de ligner på den offentlige kjerneforvaltningen), kan disse enhetene bruke bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring til å rapportere slik lønnsomhetsinformasjon som tillegg til finansiell informasjon.

Vedlegg 1: Kommunale budsjett- og regnskapsforskrifter

I dette vedlegget presenteres et sammendrag av utviklingen av de kommunale budsjett- og regnskapsforskriftene i tabellform (F=Forskrifter).

	F1883	F1924	F1936
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> land- og bykommuner regnskap 	<ul style="list-style-type: none"> bykommuner budsjett og regnskap 	<ul style="list-style-type: none"> landkommuner budsjett og regnskap
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> enkel bokføring inntekter og utgifter i kontante penger 	<ul style="list-style-type: none"> dobbel bokføring inntekter og utgifter 	<ul style="list-style-type: none"> dobbel bokføring inntekter og utgifter anordningsystem
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> kasseregnskap oversikt over faste eiendommer 	<ul style="list-style-type: none"> ordinært budsjett og regnskap ekstraordinært budsjett og regnskap fortegnelse over faste eiendommer 	<ul style="list-style-type: none"> ordinært budsjett og regnskap vinnings- og tapskonto balansekonto

Tabell F1: Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

	F1941	F1942	F1957
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> fylkeskommuner budsjett og regnskap 	<ul style="list-style-type: none"> kommuner og fylkeskommuner budsjett og regnskap 	<ul style="list-style-type: none"> kommuner og fylkeskommuner budsjett og regnskap
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> dobbel bokføring inntekter og utgifter 	<ul style="list-style-type: none"> dobbel bokføring inntekter og utgifter anordningsprinsippet 	<ul style="list-style-type: none"> dobbel bokføring inntekter og utgifter anordningsprinsippet
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> driftsbudsjett og driftsregnskap kapitalbudsjett og kapitalregnskap balansekonto 	<ul style="list-style-type: none"> driftsbudsjett og driftsregnskap kapitalbudsjett og kapitalregnskap balansekonto 	<ul style="list-style-type: none"> driftsbudsjett og driftsregnskap kapitalbudsjett og kapitalregnskap balansekonto

Tabell F2: Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

	F1971	F1990	F1993
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> • kommuner og fylkeskommuner • budsjett og regnskap 	<ul style="list-style-type: none"> • kommuner og fylkeskommuner • budsjett og regnskap 	<ul style="list-style-type: none"> • kommuner og fylkeskommuner • budsjett og regnskap
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> • dobbel bokføring • inntekter og utgifter • anordningsprinsippet 	<ul style="list-style-type: none"> • dobbel bokføring • inntekter og utgifter • anordningsprinsippet • god kommunal regnskapsskikk 	<ul style="list-style-type: none"> • dobbel bokføring • inntekter og utgifter • anordningsprinsippet • god kommunal regnskapsskikk
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> • hovedoversikt (over inntekter og utgifter) • detaljert budsjett og -regnskap • balansekonto • kapitalkonto 	<ul style="list-style-type: none"> • hovedoversikt driftsregnskap og driftsbudsjett • hovedoversikt kapitalregnskap og kapitalbudsjett • hovedoversikt bevilgningsregnskap og bevilgningsbudsjett • hovedoversikt balanseregnskap 	<ul style="list-style-type: none"> • hovedoversikt driftsregnskap og driftsbudsjett • hovedoversikt kapitalregnskap og kapitalbudsjett • hovedoversikt bevilgningsregnskap og bevilgningsbudsjett • hovedoversikt balanseregnskap

Tabell F3: Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

	FR2000
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> • kommuner og fylkeskommuner • regnskap (egen budsjettforskrift)
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> • inntekter og utgifter • god kommunal regnskapsskikk • dobbel bokføring <i>ikke</i> nevnt i forskriften, men skal fortsatt brukes • anordningsprinsippet <i>ikke</i> nevnt i forskriften, men nevnt i <i>merknadene</i> til forskriften og skal fortsatt brukes
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> • driftsregnskap* • investeringsregnskap* • balanseregnskap • økonomisk oversikt-drift • økonomisk oversikt-investering
Standardsettende organisasjon	<ul style="list-style-type: none"> • Foreningen for God kommunal regnskapsskikk

* Selv om FR2000 bare gjelder for regnskapet og det utgis en egen forskrift for budsjettet (FB2000), krever regnskapsskjemaene for hhv. driftsregnskapet og investeringsregnskapet i FR2000 at budsjett-tall skal tas med i tillegg til regnskapstall.

Tabell F4: Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

Vedlegg 2:

Brev fra Kommunal- og regionaldepartementet

Brev fra Kommunal- og regionaldepartementet v/statsråden til kommunal- og forvaltningskomiteen, datert 16. desember 2008

Dok. 8:18 (2008–2009) – Forslag fra Per-Willy Amundsen, Oddvar Hallset Reiakvam, Ib Thomsen og Jørund Rytman – Utrede konsekvensene av å gjøre kommunene og fylkeskommunene regnskapspliktige etter regnskapsloven

Jeg viser til brev av 5. desember 2008.

I brevet bes det om at departementet vurderer forslaget i Dokument nr. 8:18 (2008–2009) om å utrede konsekvensene av å gjøre kommunene og fylkeskommunene regnskapspliktige etter regnskapsloven.

Det er viktig at kommunelovens regler om budsjett og regnskap legger grunnlag for en sunn og god økonomiforvaltning i kommunene og fylkeskommunene. Det finansielle budsjett- og regnskapssystemet som benyttes i dag har bakgrunn i at formålet med kommunal virksomhet ikke er å oppnå et økonomisk resultat, og at årsbudsjettet er det sentrale styringsinstrumentet i kommuner og fylkeskommuner. I dagens regelverk er det lagt stor vekt på at systemet skal ta utgangspunkt i og være tilpasset kommunal sektors karakter og egenart.

Reglene om regnskapsføring finnes i kommuneloven og i forskrift med hjemmel i kommuneloven. Reglene krever at kommunene og fylkeskommunene skal utarbeide et årsregnskap, bestående av et driftsregnskap, et investeringsregnskap og et balanseregnskap, samt utfyllende opplysninger i noter.

Et resultatorientert regnskap etter regnskapsloven har fokus på årets økonomiske resultat og endringer i egenkapital. Dette har bakgrunn i bedrifters økonomiske formål. De grunnleggende prinsippene i regnskapsloven er utformet med sikte på å måle om bedriften gir eierne et økonomisk resultat. Disse prinsippene kan etter departementets vurdering ikke benyttes i kommunal sektor uten modifiseringer som er basert på formålet med kommunal virksomhet. Departementet vil derfor peke på at dersom kommuneregnskapet skal utformes med utgangspunkt i regnskapslovens prinsipper, vil det være behov for å foreta tilpasninger i retning av dagens system for å kunne ivareta viktige hensyn i kommunal sektor.

Regnskapssystemet i kommunal sektor har utgangspunkt i at formålet med kommunal virksomhet er å yte velferdstjenester, og at kommunestyret og fylkestinget i årsbudsjettet tar stilling til hvordan midlene (inntektene) en har til disposisjon i året skal fordeles og prioriteres på ulike tjenesteområder eller avsettes til senere år. Til forskjell fra det resultatorienterte regnskapet har derfor det kommunale regnskapssystemet et fokus på tilgang og bruk av finansielle midler, hvor regnskapet skal vise årlig tilgang på og bruk av midler. I dette ligger det at resultatbegrepet netto driftsresultat er knyttet til utviklingen i finansiell stilling, og ikke til endringer egenkapitalen.

Selv om resultatbegrepet og periodiseringen i kommuneregnskapet i prinsippet er forskjellig fra et resultatorientert regnskap, er det etter departementets vurdering mange likheter med tanke på hvilken informasjon regnskapet totalt sett gir.

Balanseregnskapet skal på samme måte som etter regnskapsloven gi en oppstilling over eiendeler, gjeld og egenkapital. Herunder vil balanseregnskapet vise bokført verdi av bygninger, anlegg og andre varige driftsmidler etter årets avskrivninger og eventuelle nedskrivninger. Videre vil balanseregnskapet vise størrelsen på egenkapitalen ved utgangen av året, etter årets avsetninger og bruk av egenkapital.

Den mest sentrale forskjellen i praksis er at det er låneavdrag og ikke årlige avskrivninger som inngår i resultatbegrepet (netto driftsresultat) i kommuneregnskapet. Reglene pålegger imidlertid kommunene og fylkeskommunene å beregne årlige avskrivninger, og synliggjøre disse i oppstillingen av driftsregnskapet (uten resultat effekt). Kapitalslitet, som er en vesentlig del av kostnadene ved tjenesteproduksjonen, vises således i driftsregnskapet, og påvirker også egenkapitalen i balanseregnskapet. Det er videre et krav at avskrivningene skal rapporteres i KOSTRA, og her vises på de ulike tjenesteområdene.

Kravet om at avskrivninger skal beregnes og vises i regnskapet innebærer slik departementet ser det, at man har eliminert den viktigste forskjellen mellom kommuneregnskapet og et resultatorientert regnskap når det gjelder regnskapets informasjon om kostnadene ved kommunale og fylkeskommunale tjenester.

Dette har gitt bedre mulighet for å sammenligne regnskapstall i kommuneregnskapet med kostnadene for en privat virksomhet. Departementet vil peke på at i en eventuell anbudssituasjon vil sammenligningen av anbud uansett ikke kunne baseres på regnskapstall alene.

En konsekvens av at avskrivninger ikke har resultateffekt, er at det ikke sikres at det settes av midler (egenkapital) til å reinvestere i bygninger. God økonomiforvaltning vil ofte kreve at det foretas avsetninger til investeringer. Det ligger imidlertid til grunn for gjeldende regler at slike avsetninger ikke skal være regelstyrt, men at spørsmålet om avsetninger og finansiering av investeringer er en lokal politisk vurdering som må foretas etter lokale behov og prioriteringer. Driftsregnskapet viser i dag hvor mye midler den enkelte kommune og fylkeskommune avsetter til bruk i senere år.

God eiendomsforvaltning og et løpende vedlikehold er viktig for en sunn økonomiforvaltning og tjenester med god kvalitet. Eiendomsforvaltning og vedlikehold er primært et spørsmål om god lokal styring, planlegging og prioriteringer. Departementets vurdering er at valg av regnskapssystem ikke vil ha noen innvirkning på omfanget av vedlikeholdet i kommunal sektor.

Departementets vurdering er videre at verken dagens kommuneregnskap eller et resultatorientert regnskap i seg selv vil forhindre at kommuner og fylkeskommuner beslutter å utsette vedlikehold av eiendom og at det således oppstår et vedlikeholdsetterslep. Departementet legger til grunn at den enkelte kommune og fylkeskommune, uavhengig av regnskapssystem, årlig må bevilge penger til vedlikehold, og at ingen regnskapssystemer i seg selv vil sikre at det bevilges nok. Bevilgninger til vedlikehold vil måtte komme i tillegg til eventuelle bevilgninger til avsetninger og investeringer.

Både i dagens kommuneregnskap og i et resultatorientert regnskap skal årets vedlikehold resultatføres. Et utsatt eller manglende vedlikehold vil kunne være aktuelt å omtale i en note til årsregnskapet eller i årsberetningen. Å utsette vedlikehold vil både i dagens system og i et resultatorientert system gi et bedre økonomisk handlingsrom på kort sikt. I begge systemer kan det dermed ligge et incentiv til på kort sikt å utsette vedlikehold. Dette tilsier at det ikke er grunn til å tro at et resultatorientert regnskapssystem vil være et målrettet tiltak for et bedre vedlikehold i kommunal sektor.

Departementet vil peke på at utfordringene med god eiendomsforvaltning er en generell problemstilling i offentlig sektor, herunder også i helseforetakene, som fører regnskap etter regnskapsloven. Så langt departementet forstår, er utsatt vedlikehold også en problemstilling i sykehussektoren, hvor man følger regnskapsloven. Det vises i denne sammenheng til Riksrevisjonens omtale av vedlikehold av sykehusbygg i Dokument nr. 1 (2007–2008) Helse- og omsorgsdepartementet.

Departementet er enig i at det er viktig å utforme systemer som bidrar til at vedlikeholdsetterslepet reduseres og til at vedlikehold ikke utsettes. Som nevnt vil en primær forutsetning for dette være at kommuner og fylkeskommuner setter større fokus på eiendomsforvaltning lokalt, både i form av eiendomsstrategier, vedlikeholdsplaner og prioriteringer i budsjettet.

Departementet vil vise til arbeidet som pågår med å forbedre informasjonen i KOSTRA om utgifter til forvaltning, drift og vedlikehold av kommunale og fylkeskommunale bygg. Departementet forventer at bedre nøkkeltall i KOSTRA vil bidra til økt fokus i kommunesektoren på eiendomsforvaltning og vedlikehold. Departementet vil også vise til at det er utarbeidet en veileder om bruk av internhusleie i kommuner og fylkeskommuner. Internhusleie kan for kommuner og fylkeskommuner være et virkemiddel for å sette fokus på og oppnå bedre eiendomsforvaltning.

På bakgrunn av dette anser jeg det ikke som hensiktsmessig å innføre regnskapslovens prinsipper i kommunal sektor av hensyn til behovet for vedlikehold av kommunale og fylkeskommunale bygg.

Departementet vil vise til at ingen regnskapssystemer kan sikre en sunn økonomiforvaltning alene. En sunn økonomiforvaltning vil i siste instans bero på den enkelte kommunes og fylkeskommunes disposisjoner.

Det er departementets vurdering at dagens finansielle budsjett- og regnskapssystem fungerer på en god måte, og at dagens regler er godt egnet til å ivareta kommunenes og fylkeskommunenes formål og hensynet til en sunn økonomiforvaltning. Departementet anser at det derfor ikke er behov for å utrede spørsmålet om regnskapsplikt etter regnskapsloven nærmere.

REFERANSER

- Bingen, H., *Statsbudsjettet og budsjettbehandlingen i Stortinget* (Stortinget, 1990).
- Brandsås, H., Bedre periodisering gir bedre styring også i kommunene, *Kommunal økonomi* (2006), nr. 8, s. 8–9.
- Buschor, E., Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management. In Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, pp. VII–XVIII (Berne/Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994).
- Chan, J.L., Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards, *Public Money and Management* (2003), 23(1), pp. 13–20.
- Ellwood, S. and Newberry, S., Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (2007), 20(4), pp. 549–573.
- Enthoven, A., Financial management aspects of privatization. The international consortium on governmental financial management (March/April, 1997).
- Forskningsrådet, Resultatstyring av sykehusreformen. Hvordan håndtere konflikterende styringssystem (Oslo: Forskningsrådet, 2007).
- Innst. S. nr. 188. (2008–2009), Innstilling til Stortinget fra kommunal- og forvaltningskomiteen.

- Jensen, B., Offentlige velferdsgoder. Økonomistyring, regnskapsprinsipper og New Public Management (Høgskolen i Hedmark: Rapport nr. 12, 2007).
- Johns, R., *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabeler, 1951).
- Kam, V., *Accounting Theory* (New York: John Wiley & Sons, 1990).
- Mellemvik, F., *Behandling av lån i kommunaleregnskaper* (Oslo: Universitetsforlaget, 1987).
- Monsen, N., Cameral accounting and cash flow reporting: Some implications for use of the direct or indirect method, *The European Accounting Review* (2001), 10(4), pp. 705–724.
- Monsen, N., Kameralregnskap (Norges Handelshøyskole: Rapport, 3. utgave, 2003).
- Monsen, N., Statsregnskapet i Norge bør legges om, *Magma* (2005), nr. 6, s. 61–80.
- Monsen, N., Ulike bokføringsmetoder: Kjøpmannens bokføring, kameralistens bokføring, det norske kommuneregnskapets bokføring, det norske statsregnskapets bokføring (Norges Handeshøyskole: Rapport, 5. utgave, 2008a).
- Monsen, N., Regnskap for boligbyggelag og borettslag (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2008b).
- Monsen, N., Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2009).
- Monsen, N. and Näsi, S., The contingency model of governmental accounting innovations: a discussion, *The European Accounting Review* (1998), pp. 275–288.

- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Norges offentlige utredninger, NOU 2003:06: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten (Finansdepartementet, 2003).
- Oettle, K., Cameralistics. In Grochla, E. and Gaugler, E. (Eds.), *Handbook of German Business Management* (Berlin: C.E. Poeschel Verlag Stuttgart, 1990), pp. 345–354.
- Ot.prp. nr. 66 (2000–2001), Om lov om helseforetak m.m. (Oslo: Sosialdepartementet).
- Skrivelse fra Statsrevisionen angaaende Indførelse av det dobbelte Bogholderi ved det offentlige regnskabsvæsen (1876) (STR 1876).
- Statens Budgett- og Regnskapskomite (1925), Innstilling II: Statsregnskapet, Finans- og Tolldepartementet (BR 1925).
- St.prp. nr 1 (2006–2007), Gul bok: Statsbudsjettet for budsjettåret 2007. Kapittel 9 (Oslo: Finansdepartementet).
- Trålim, V., Axelsen, G. og Meland, C., Bevilgningsreglementet 70 år. Historikk og hovedprinsipper, arbeidsnotat nr. 2. (Finansdepartementet, 1998).
- Stortingets Budsjettkomite, *Innstilling S nr. 243* (1996–97).
- Sunde, Ø., *Kommuneregnskapet* (Moss: NKK Kommunaløkonomisk Forlag, 3. utgave 2002).
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde, 1926).
- Winckelmann, H., *Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben* (1950).

Wysocki, K., *Kameralistisches Rechnungswesen* (Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1965).

Østre, S., *Resultatstyring i offentlig forvaltning* (Høgskolen i Hedmark: Rapport nr. 13, 2007).

Aaserud, R., *Ryddige regnskap i sykehusene* (Adresseavisen, 6. juni 2008).

Kommunale budsjett- og regnskapsforskrifter:

Cirkulære for Kommunekasseregnskaberne i Herredene og Byerne av 15. november 1883 (F1883).

Forskrifter for budjettoppstilling og regnskapsavleggelse i bykommuner av 18. mars 1924 (F1924).

Forskrifter for budsjett- og regnskapsordningen i rikets landkommuner (F1936).

Rundskrivelse fra Innenriksdepartementet til fylkesmennene om budsjett og regnskap i rikets fylkeskommuner (F1941).

Forskrifter for kommunale budsjett og regnskap (F1942).

Forskrifter og veiledning for budjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene (F1957).

Forskrifter og veiledning for budjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene (F1971).

Nye forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper (F1990).

Nye forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper (F1993).

Forskrift om årsbudsjett (FB2000).

Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)
(FR2000).

Merknader til forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (MR2000).

Privat regnskapslov:

Lov om årsregnskap (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56 (RL).