

Norvald Nytræ Monsen

Statsregnskapet og  
kommuneregnskapet

*Om utviklingen til nå og veien videre*

Høgskolen i Hedmark  
Rapport nr. 10 – 2011

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. 10–2011  
© Forfatteren/Høgskolen i Hedmark  
ISBN: 978-82-7671-832-4  
ISSN: 1501-8563



Høgskolen i Hedmark

<b>Titel:</b> Statsregnskapet og kommuneregnskapet: Om utviklingen til nå og veien videre			
<b>Forfatter:</b> Norvald Nytræ Monsen			
<b>Nummer:</b> 10	<b>År:</b> 2011	<b>Sider:</b> 105	<b>ISBN:</b> 978-82-7671-832-4 <b>ISSN:</b> 1501-8563
<b>Oppdragsgivere:</b> Landsorganisasjonen i Norge (LO)			
<b>Emneord:</b> Inntekter og utgifter, forretningsregnskap, katedralregnskap, statsregnskapet, kommuneregnskapet			
<b>Sammendrag:</b> Formålet med rapporten er å videreføre diskusjonen om regnskap i stat og kommuner som finnes i følgende rapport av Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen: <i>Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ</i> (Rapport nr. 7 – 2009, utgitt ved Høgskolen i Hedmark). Sagt på en annen måte: Nevnte rapport av Jensen og Monsen (2009; <i>Rapport 1</i> ) er første og innledende rapport innenfor rammen av forskningsprosjektet <i>Demokratisk kontroll av offentlige midler</i> , mens foreliggende rapport ( <i>Rapport 2</i> ) er andre og avsluttende rapport innenfor rammen av dette forskningsprosjektet.  <i>Rapport 1</i> gir en detaljert innføring i to ulike typer av regnskap (lønsomhetsregnskap (forretningsregnskap) og katedralregnskap), bl.a. ved bruk av et gjennomgangstalleksempel, for å etablere en referanseramme for diskusjonen om statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge. Disse to regnskapene forklares også med utgangspunkt i samme tallksempel. Rapporten gir også en oversikt over dagens system for statsregnskap og kommuneregnskap, hovedprinsipper de baseres på og viktige utviklingstrekk for dem. Videre drøftes det hva som er hovedforskjellen på systemene. I <i>Rapport 2</i> videreføres denne diskusjonen om hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet, slik at de gir relevant og forståelig informasjon som kan brukes til demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i statskassen og kommunekassen.  I <i>Rapport 2</i> er det gitt en mer utførlig innføring i et regnskaps to hovedbegrep – inntekt og utgift – enn det som finnes i <i>Rapport 1</i> . Omtalene av forretningsregnskap, katedralregnskap, statsregnskapet og kommuneregnskapet baseres på omtalene i <i>Rapport 1</i> , men uten å illustrere bokføringene ved hjelp av et tallksempel.			

Lesere som ønsker en mer detaljert innføring i disse regnskapene, henvises derfor til *Rapport 1*. På den annen side inneholder *Rapport 2* en mer omfattende diskusjon om hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet, i form av refleksjoner om veien videre for disse to regnskapene. Når *Rapport 1* og *Rapport 2* sees i sammenheng, fremkommer det dermed en grunding innføring i statsregnskapet og kommuneregnskapet samt to alternative regnskap, nemlig forretningsregnskap og kameralregnskap. Og basert på dette, fremkommer det velbegrunnete synspunkt på hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet med utgangspunkt i forskningsprosjektets overordnede fokus: *Demokratisk kontroll av offentlige midler*.



Hedmark University College

<b>Title:</b> State accounting and local governmental accounting: About the historical development and the way forward			
<b>Author:</b> Norvald Nytræ Monsen			
<b>Number:</b> 10	<b>Year:</b> 2011	<b>Pages:</b> 105	<b>ISBN:</b> 978-82-7671-832-4 <b>ISSN:</b> 1501-8563
<b>Financed by:</b> The Norwegian Confederation of Trade Unions (LO)			
<b>Keywords:</b> Revenues and expenditures, commercial accounting, cameral accounting, state accounting in Norway, local governmental accounting in Norway			
<p><b>Summary:</b> The purpose of the report is to continue the discussion about accounting in the state and local governments, which is presented in the following report by Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen: <i>Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ</i> (Rapport nr. 7 – 2009, utgitt ved Høgskolen i Hedmark). In other words: The report by Jensen and Monsen (2009, <i>Report 1</i>) is the first report within the research project <i>Demokratisk kontroll av offentlige midler</i> (Democratic control with public money), while the present report (<i>Report 2</i>) is the second and final report within this research project.</p> <p><i>Report 1</i> gives a detailed introduction to various accounting models (profit accounting (commercial accounting) and cameral accounting), among other things, by using a specific numerical example, in order to establish a framework for the discussion about state accounting and local governmental accounting in Norway. These two accounting models are also explained by using the same numerical example. The report also gives an overview of the current state and governmental accounting systems, their main principles and important features of their developments. Moreover, the main differences between these systems are discussed. This discussion about how we can develop state and governmental accounting in Norway, so they will report relevant and understandable information to be used for democratic (political) control with (tax) revenues, is continued in <i>Report 2</i>.</p> <p>In <i>Report 2</i> a more detailed introduction to the main accounting concepts – revenue and expenditure – than what is to be found in <i>Report 1</i>, is given. The explanations of commercial accounting, cameral accounting, state accounting and local governmental accounting are based on the explanations in <i>Report 1</i>, but without illustrating the bookkeeping methods by using a numerical example.</p>			

Readers interested in a more detailed introduction to these accounting models are therefore referred to *Report 1*. On the other hand, *Report 2* contains a more extensive discussion about how we can develop state accounting and local governmental accounting in Norway. When *Report 1* and *Report 2* are seen jointly, a thorough introduction to state accounting and local governmental accounting in Norway will appear, as well as two alternative accounting models, commercial accounting and cameral accounting. Based on this, well motivated views about how we can develop state and local governmental accounting in Norway within the perspective of the research project will appear: *Democratic control with public money*.

# INNHOOLD

<b>Forord</b>	<b>9</b>
<b>Kapittel 1 Innføring</b>	<b>11</b>
1.1 Innledning	11
1.2 Økonomistyring og regnskap i privat og offentlig sektor	12
1.3 Betalings- og ytelsessider	16
1.4 Budsjettering	19
1.5 Rapportens formål	21
1.6 Rapportens videre struktur	22
<b>Kapittel 2 Inntekter og utgifter</b>	<b>23</b>
2.1 Pengevirkning og lønnsomhetsvirkning	23
2.2 Pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap	26
2.3 Oppsummering	28
<b>Kapittel 3 Forretningsregnskap</b>	<b>29</b>
3.1 Historisk utvikling	29
3.2 Tysk perspektiv	31
3.3 Anglosaksisk perspektiv	32
3.4 Lønnsomhetsregnskap (FOR)	37
3.5 Oppsummering	39
<b>Kapittel 4 Kameralregnskap</b>	<b>40</b>
4.1 Historisk utvikling	40
4.2 Forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM)	45
4.3 Den kameralistiske kontoen	47
4.4 Anordningsprinsippet	50
4.5 To kameralistiske bokføringsregler	51
4.6 Oppsummering	53

<b>Kapittel 5 Statsregnskapet</b>	<b>55</b>
5.1 Utviklingen frem til 1924	55
5.2 Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924	57
5.3 Bevilgningsreglementet	59
5.4 Dagens statsregnskap (STAT)	62
5.5 Pågående endringsprosess	64
5.6 Oppsummering	69
<b>Kapittel 6 Kommuneregnskapet</b>	<b>70</b>
6.1 Historisk utvikling	70
6.2 Dagens kommuneregnskap (KOM)	76
6.3 Kommentar til KOM	84
6.4 Oppsummering	86
<b>Kapittel 7 Statsregnskapet og kommuneregnskapet: noen refleksjoner om veien videre</b>	<b>88</b>
7.1 Innledning	88
7.2 Kameralregnskap (KAM) vs forretningsregnskap (FOR)	89
7.3 Statsregnskapet: sammendrag	94
7.4 Kommuneregnskapet: sammendrag	95
7.5 Diskusjon	97
7.6 Konklusjon	99
<b>Referanser</b>	<b>101</b>

## FORORD

Denne rapporten (*Rapport 2*) er andre og siste rapport publisert innenfor rammen av forskningsprosjektet *Demokratisk kontroll av offentlige midler*. Første rapport (*Rapport 1*) ble publisert i 2009 av Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen med tittelen *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ* (Rapport nr. 7 – 2009, utgitt ved Høgskolen i Hedmark).

Når *Rapport 1* og *Rapport 2* sees i sammenheng, fremkommer det en grundig innføring i statsregnskapet og kommuneregnskapet samt to alternative regnskap, nemlig forretningsregnskap og kameralregnskap. Og basert på dette, fremkommer det velbegrunnede synspunkt på hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet med utgangspunkt i forskningsprosjektets overordnede fokus: *Demokratisk kontroll av offentlige midler*.

Forskningsprosjektet, som er gjennomført ved *Høgskolen i Hedmark, Avdeling for økonomi- og ledelsesfag, Rena*, har mottatt finansiell støtte fra Landsorganisasjonen i Norge (LO). Jeg vil derfor takke LO for denne støtten. Eventuelle feil og mangler ved rapporten skyldes utelukkende undertegnede, som alene er ansvarlig for innholdet i rapporten.

Rena i mai 2011.

Norvald Nytræ Monsen

# KAPITTEL 1

## INNFØRING

### 1.1 Innledning

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter som må finansieres av inntekter. Ulike typer av organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Og ifølge Danielsson (1977) kan vi skille mellom markedskoplete og budsjettkoplete organisasjoner, nettopp med utgangspunkt i hvordan de skaffer seg finansielle ressurser i form av inntekter. Markedskoplete organisasjoner skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttransaksjoner, hvor varer og tjenester byttes mot penger. Private bedrifter er eksempler på slike organisasjoner. Offentlige organisasjoner (dvs. offentlig kjerneforvaltning, slik som statskassen og kommunekassen) kan derimot klassifiseres som budsjettkoplete organisasjoner, fordi de primært skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, i motsetning til gjennom markedsmessige byttransaksjoner. Med dette mener jeg at de mottar skatteinntekter fra innbyggerne, uten å gi noen direkte motytelse. Utgiftene (som påløper ved tjenestelevering til innbyggerne) påløper i ulike deler av kjerneforvaltningen (slik som skoleavdelingen, helseavdelingen osv.), mens skatteinntektene mottas av den sentrale økonomiavdelingen. Derfor brukes budsjettet til å fordele skatteinntektene til de ulike avdelingene, slik at de kan finansiere sine utgifter (herav benevnelsen 'budsjettkoplete organisasjoner').

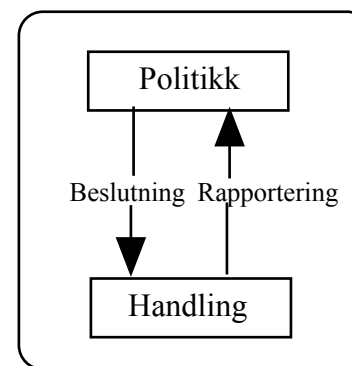
I offentlig sektor finner vi imidlertid også offentlige bedrifter (slik som kommunale lysverk og kommunale buss-selskap) i tillegg til den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen. Disse bedriftene finansieres av

inntekter som de mottar i bytte mot tjenestelevering (strømleveranser og busstransport) til innbyggerne (strømkundene og busspassasjerene). Dette betyr at offentlige bedrifter mottar inntekter gjennom markedsmessige byttransaksjoner og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private markeds-koplete bedrifter enn med den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen når det gjelder anskaffelse av inntekter for å finansiere påløpte utgifter.

I den senere tid har vi internasjonalt kunnet observere forsøk på å styre offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning på samme måte som private markeds-koplete bedrifter. Sagt på en annen måte: økonomistyringsidéer utviklet for bruk i privat sektor, referert til som 'ny offentlig økonomi-styring' (engelsk: *New Public Management* – NPM) etter overføring til offentlig sektor, er i ferd med å erstatte 'tradisjonell offentlig økonomi-styring' (engelsk: *Traditional Public Management* – TPM), utviklet for bruk i budsjettkoplet kjerneforvaltning. Med denne utviklingen som bak-teppe, skal vi i neste avsnitt se nærmere på økonomistyring og regnskap i privat og offentlig sektor.

## 1.2 Økonomistyring og regnskap i privat og offentlig sektor

Regnskapets to normative målsettinger er kontroll og beslutningstaking (se f.eks. Mellempvik et al., 1988). Dette betyr at regnskapsinformasjon skal benyttes i kontroll- og beslutningsprosesser, eller m.a.o. i økonomi-styringen i en organisasjon. På et generelt plan kan vi beskrive økonomi-styringsproblemet ved å si at vi finner to nivåer i en organisasjon, nemlig et politisk nivå og et handlingsnivå (se figur 1.1). Med politisk nivå menes det nivået i en organisasjon, hvor man beslutter hva som skal være en organisasjons målsetting(er), og det handlende nivået skal omsette beslutningen til handling. I neste omgang skal det handlende nivået rap-portere tilbake til det politiske nivået i hvilken grad det politiske nivået sin beslutning er omsatt i handling.



**Figur 1.1:** Generelt økonomistyringsproblem.

Her er det viktig å understreke at 'politikk' i figur 1.1 ikke refererer til et politisk nivå i betydningen partipolitikk, men derimot til et organi-sasjonsnivå hvor organisasjonens målsetting(er) bestemmes, enten orga-nisasjonen er en privat bedrift eller en offentlig organisasjon, slik som stat og kommune. Figur 1.1 beskriver m.a.o. det generelle økonomi-styringsproblemet i alle typer organisasjoner, inkludert private markeds-koplete bedrifter, offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning og offentlige markeds-koplete bedrifter.

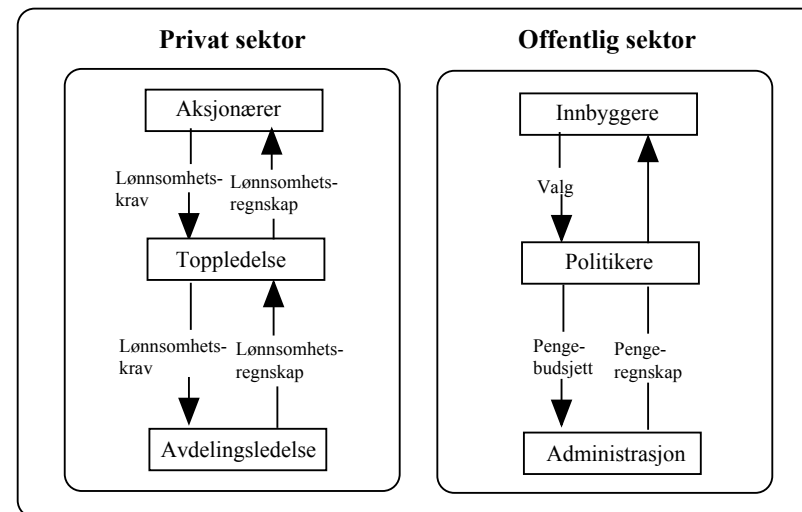
Hvis vi går et steg videre fra dette generelle nivået og ser nærmere på økonomistyringsproblemet i hhv. privat og offentlig sektor, vil vi finne noen likheter og noen ulikheter (se figur 1.2). En likhet består i at det finnes ulike nivåer, et høyere nivå skal bestemme hva et lavere nivå skal gjøre, og det lavere nivået blir regnskapspliktig overfor det høyere nivået.

La oss først rette oppmerksomheten mot privat sektor, hvor vi finner private markeds-koplete bedrifter. Aksjonærer skyter inn finansielle mid-ler (i form av aksjekapital) i en privat bedrift med det formål å oppnå en lønnsom avkastning på kapitalinnskuddet. Derfor har bedriften en lønnsomhetsmålsetting (størst mulig overskudd) for sine markeds-messige byttransaksjoner. Dette kommer til uttrykk i form av et lønnsomhets-krav fra aksjonærene til toppledelsen (se figur 1.2). Toppledelsen ansetter



deretter avdelingsledere, som også får et lønnsomhetskrav å forholde seg til. I neste omgang skal avdelingslederne rapportere tilbake til toppledelsen hvordan de har forvaltet bedriftens (dvs. aksjonærenes) finansielle midler. Dette gjøres i form av et internregnskap. Ettersom avdelingslederne skal rapportere i hvilken grad de har greid å forvalte de finansielle midlene på en lønnsom måte, fokuserer internregnskapet på lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene. Et internregnskap representerer derfor et 'lønnsomhetsregnskap'.

Regnskapet som toppledelsen utarbeider til aksjonærene representerer et eksternt regnskap, som viser bedriftens transaksjoner med omverdenen. Dette regnskapet går ofte under den upresise betegnelsen 'finansregnskap'. Ettersom dette regnskapet fokuserer på i hvilken grad toppledelsen har forvaltet aksjonærenes finansielle midler på en lønnsom måte i form av markedsmessige byttetransaksjoner, eller forretningstransaksjoner (dvs. kjøp/produksjon og salg av varer og tjenester), omtaler jeg dette private eksterntregnskapet som et 'forretningsregnskap'. Ettersom aksjonærene har behov for å bruke forretningsregnskapet til å undersøke om deres lønnsomhetskrav er tilfredsstillt, rapporterer forretningsregnskapet lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene. Derfor representerer forretningsregnskapet et 'lønnsomhetsregnskap', som rapporterer bedriftens lønnsomhetsutvikling.



**Figur 1.2:** Styringsproblemet i privat og offentlig sektor (Kilde: Monsen, 2011a, figur 1.2, s. 4).

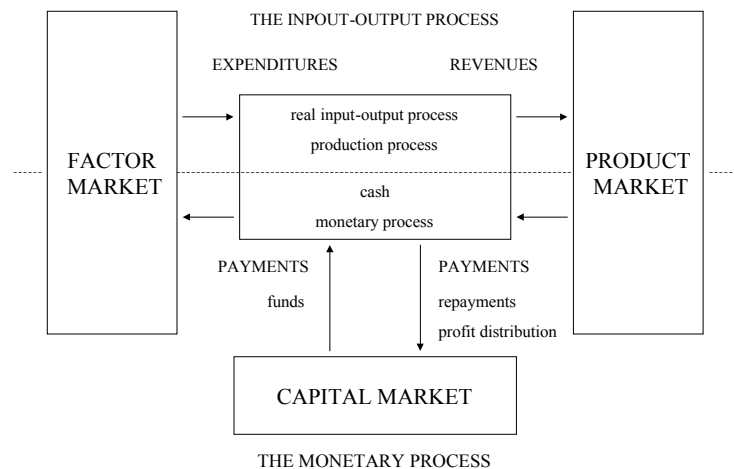
I offentlig sektor velger innbyggerne politikere til å representere seg i styringen av en offentlig organisasjon, slik som kommunepolitikere i en kommune og stortingspolitikere i staten. Ettersom innbyggerne har ulike oppfatninger om hva som bør være målsettingen(e) til en offentlig organisasjon (f.eks. bygge en ny skole eller ny vei), medfører dette at den offentlige organisasjonen vil ha ulike – og ofte konfliktfylte – målsettinger. Til forskjell fra privat sektor, hvor lønnsomhet er den overordnede målsettingen, er dette altså ikke tilfelle i offentlig sektor. Av denne grunn blir målsetningsdiskusjoner, i form av politiske diskusjoner blant politikere fra ulike politiske parti, svært viktige i offentlige organisasjoner.

Et konkret resultat av politiske målsetningsdiskusjoner i offentlige organisasjoner er det vedtatte budsjettet (statsbudsjettet i staten og kommunebudsjettet i en kommune). Budsjettet representerer nemlig en pengebeslutning i den forstand at det spesifiserer hvor store utgifter som skal brukes til ulike offentlige oppgaver samt hvordan disse utgiftene skal finansieres i form av inntekter. Budsjettet kan derfor omtales som

et 'utgifts- og inntektsbudsjett' eller alternativt som et 'pengebudsjett' (se figur 1.2). Gitt det faktum at budsjettet fokuserer på pengevirkningen av utgiftene og inntektene, er det behov for et tilsvarende fokus i regnskapet, slik at budsjett og regnskap kan sammenlignes. Av denne grunn representerer et tradisjonelt offentlig regnskap et 'utgifts- og inntektsregnskap' (se Mülhaupt, 1987), som alternativt kan omtales som et 'pengeregnskap' (se figur 1.2).

### 1.3 Betalings- og ytelsessider

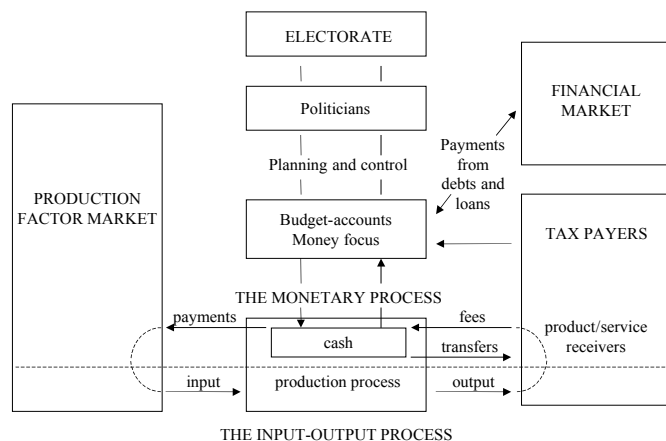
Styringsproblemet i privat og offentlig sektor som er illustrert i figur 1.2 ovenfor, kan alternativt illustreres slik som i figur 1.3 (private markedskoplete bedrifter og offentlige markedskoplete bedrifter) og figur 1.4 (offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning). Når det gjelder ytelsessiden ('input-output-siden'), finner vi store likheter mellom en privat eller offentlig markedskoplet bedrift (se øverste del av figur 1.3) og en budsjettkoplet kjerneforvaltning (se nederste del av figur 1.4). Her anskaffes ulike produksjonsfaktorer, som omformes til produkt eller tjenester for deretter å bli levert til mottakerne.



**Figur 1.3:** *The Capital Circulation Model of the Firm* (Kilde: Näsi og Näsi 1997, figur 1, s. 213).

Når det derimot gjelder betalingsiden (pengesiden), finner vi store ulikheter mellom en privat/offentlig markedskoplet bedrift og en offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning. Som forklart ovenfor, skaffer en markedskoplet bedrift seg inntekter (i form av innbetalinger) gjennom markedsmessige byttetransaksjoner (dvs. varer/tjenester byttes mot penger). Dessuten kan en bedrift låne penger i kapitalmarkedet (f.eks. i form av banklån), som den senere må betale tilbake (i form av låneavdrag) (se nederste del av figur 1.3).

I offentlig kjerneforvaltning står vi derimot i stor grad overfor enveis pengetransaksjoner. For eksempel, en innbygger betaler skatt til en kommune, og kommunen bruker denne skatteinntekten (skatteinnbetalingen) til å betale for sosialhjelp til en annen innbygger. Dette betyr at inntektene (i form av innbetalinger) kommer inn i toppen av den offentlige kjerneforvaltningen (kommunekassen), og budsjettet brukes for å fordele de offentlige inntektene til ulike avdelinger (slik som skole- og helseavdelingene i en kommune), slik at disse avdelingene kan betale utgiftene for sine innsatsfaktorer (slik som lønn i forbindelse med sosialhjelpsytelser i helseavdelingen). I likhet med en markedskoplet bedrift, kan også en budsjettkoplet kjerneforvaltning låne penger i kapitalmarkedet (f.eks. i form av banklån), som den senere må betale tilbake (i form av låneavdrag) (se øverste del av figur 1.4).



**Figur 1.4:** *The Economic Process Model of Government* (Kilde: Monsen og Næsi 1998, figur 3, s. 282).

Som oppsummering kan vi konstatere at vi finner viktige forskjeller mellom en privat markedskoplet bedrift og en offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning, vurdert fra et økonomistyringsperspektiv (i betydningen anskaffelse av inntekter for å finansiere påløpte utgifter). Og en offentlig markedskoplet bedrift (f.eks. et kommunalt buss-selskap) har flere likheter med en privat markedskoplet bedrift (f.eks. et privat buss-selskap) enn med den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen (f.eks. kommune-kassen) når det gjelder sitt økonomistyringsproblem.

Tyskeren Rudolf Johns har summert opp likheter og ulikheter mellom privat sektor (dvs. private markedskoplete bedrifter) og offentlig sektor (dvs. offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning) på følgende glimrende måte:

Man må skille skarpt mellom *privat sektor* på den ene siden og *offentlig sektor* på den annen side. I begge sektorene pådrar man seg *utgifter* for å kunne produsere *varer og tjenester (ytelser)*.

Verdien på ytelsene bør alltid være større en verdien på det som man må gi avkall på for å kunne fremstille ytelsene. Et resultatstrev finnes følgelig i begge sektorene. De respektive *resultatregnskapene* er imidlertid svært forskjellige. I offentlig sektor kan man bare utarbeide et *pengeresultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*. Innenfor offentlig sektor (staten, kommunene, fylkene, delstatene osv.) tilbyr man ytelsene for å utføre *offentlige oppgaver*. Disse ytelsene selges ikke. Hvis det i det hele tatt kreves betaling for disse ytelsene, er det i form av *gebyr* og ikke *priser*. Disse gebyrene har liten eller ingen sammenheng med *kostnadene* for å fremstille ytelsene. Kostnadene dekkes ikke inn via priser, men blir derimot dekket inn på annen måte, hovedsakelig gjennom *beskatningen*. I et bestemt år blir det ikke krevd inn akkurat så mye i skatt, som det beløp man har pådratt seg for å fremstille de offentlige ytelsene. Samfunns- og finansielle overveielser og muligheter bestemmer omfanget på og forholdet mellom inntekter og utgifter. (Johns, 1951, s. 5; oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Til tross for viktige ulikheter mellom privat og offentlig sektor, eller mer presist mellom private og offentlige markedskoplete bedrifter på den ene siden og offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning på den annen side, finner vi en fellesnevner. Vi står nemlig overfor en betalingside og en ytelsesside i alle typer organisasjoner. Med *betalingssiden* refereres det til inntekter og utgifter i form av hhv. innbetalinger og utbetalinger (se nederste del av figur 1.3 og øverste del av figur 1.4). Med *ytelsessiden* refereres det til 'input-output siden', eller m.a.o. omdanningen av innsatsfaktorer til produkter/tjenester (riktignok uttrykt i pengebeløp; se øverste del av figur 1.3 og nederste del av figur 1.4).

## 1.4 Budsjettering

Høgheim (2008) påpeker at i offentlige organisasjoner regner vi med at budsjettering startet så tidlig som i kammerforvaltningstiden (ca. år 1500). Utgangspunktet for kammerforvaltningen var å holde fyrstene sine skattkammer fulle. Kontroll med offentlige penger var viktig. I Danmark-Norge

var det slik at «i følge instruks 8.11.1660 skulle Skattkammeret forvalte alle statsmagtens finansielle anliggender» (Riksarkivets samlinger). Ifølge Høgheim (2008) antar vi at budsjett i private bedrifter startet i USA omkring år 1900. Bedriftene begynte da å bli større som en følge av bedre kommunikasjoner, særlig gjennom jernbaneutbygging. Denne bedriftsveksten medførte behov for økt fokus på planlegging i form av budsjettering, sammenlignet med situasjonen da bedriftene var små.

Hvis vi ser nærmere på utviklingen av budsjettering i Norge, kan vi konstatere at det offentlige her har vist vei, men det er vanskelig å tidfeste starttidspunktet. Sannsynligvis startet vi med budsjettering i offentlig sektor en gang på 1500-tallet. På den annen side, i norske bedrifter finner vi få eksempler på budsjettering før i 1960-årene. Her førte statsaksjeselskapene og store private bedrifter an i utviklingen. Når det gjelder budsjett som gjelder hele nasjonen – nasjonalbudsjettet – ble det ikke innført i Norge før høsten 1947. Fireårsplanen for 1949-52 var det første langtidsprogrammet som ble utarbeidet i Norge (Høgheim, 2008).

Ettersom budsjett ikke har spilt – og heller ikke spiller – en viktig rolle i privat sektor hvor vi finner markeds komplette bedrifter, kan vi studere regnskap i privat sektor uten også å studere budsjett i denne sektoren. I privat sektor er det nemlig ikke fokus på sammenligninger av regnskaps- og budsjett-tall, men derimot fokus på utviklingen i bedriftens lønnsomhet, slik den rapporteres i forretningsregnskapet (se figur 1.2; se også kapittel 3). I offentlig sektor hvor vi finner budsjett komplette kjerneforvaltninger, kan vi derimot ikke studere regnskap uten også å studere regnskapets kopling til budsjettet, ettersom budsjettet historisk har spilt – og fortsatt spiller – en svært viktig rolle her. Derfor finner vi at et tradisjonelt offentlig regnskap, slik som kameralregnskap (i form av forvaltningskamera-listikk; se kap. 4; se også Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2011a), har en sterk kopling til budsjettet (se figur 1.2).

## 1.5. Rapportens formål

Formålet med rapporten er å videreføre diskusjonen om regnskap i stat og kommuner som finnes i følgende rapport av Bjarne Jensen og Norvald Nytræ Monsen: *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ* (Rapport nr. 7 – 2009, utgitt ved Høgskolen i Hedmark). Sagt på en annen måte: Nevnte rapport av Jensen og Monsen (2009; *Rapport 1*) er første og innledende rapport innenfor rammen av forskningsprosjektet *Demokratisk kontroll av offentlige midler, mens foreliggende rapport (Rapport 2)* er andre og avsluttende rapport innenfor rammen av dette forskningsprosjektet.

*Rapport 1* gir en detaljert innføring i to ulike typer av regnskap (lønnsomhetsregnskap (forretningsregnskap) og kameralregnskap), bl.a. ved bruk av et gjennomgangstalleksempel, for å etablere en referanseramme for diskusjonen om statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge. Disse to regnskapene forklares også med utgangspunkt i samme talleksempel. Rapporten gir også en oversikt over dagens system for statsregnskap og kommuneregnskap, hovedprinsipper de baseres på og viktige utviklingstrekk for dem. Videre drøftes det hva som er hovedforskjellen på systemene. I *Rapport 2* videreføres denne diskusjonen om hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet, slik at de gir relevant og forståelig informasjon som kan brukes til demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i hhv. statskassen og kommunekassen.

I *Rapport 2* er det gitt en mer utførlig innføring i et regnskaps to hovedbegrep – inntekt og utgift – enn det som finnes i *Rapport 1*. Omtalene av forretningsregnskap, kameralregnskap, statsregnskapet og kommuneregnskapet baseres på omtalene i *Rapport 1*, men uten å illustrere bokføringene ved hjelp av et talleksempel. Lesere som ønsker en mer detaljert innføring i disse regnskapene, henvises derfor til *Rapport 1*. På den annen side inneholder *Rapport 2* en mer omfattende diskusjon om hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet, i form av refleksjoner om veien videre for disse to regnskapene. Når *Rapport 1* og *Rapport 2* sees i sammenheng, fremkommer det dermed en grundig innføring i statsregnskapet og kommuneregnskapet samt to

alternative regnskap, nemlig forretningsregnskap og kameralregnskap. Og basert på dette, fremkommer det velbegrunnete synspunkt på hvordan vi kan videreutvikle statsregnskapet og kommuneregnskapet med utgangspunkt i forskningsprosjektets overordnede fokus: *Demokratisk kontroll av offentlige midler*.

## 1.6 Rapportens videre struktur

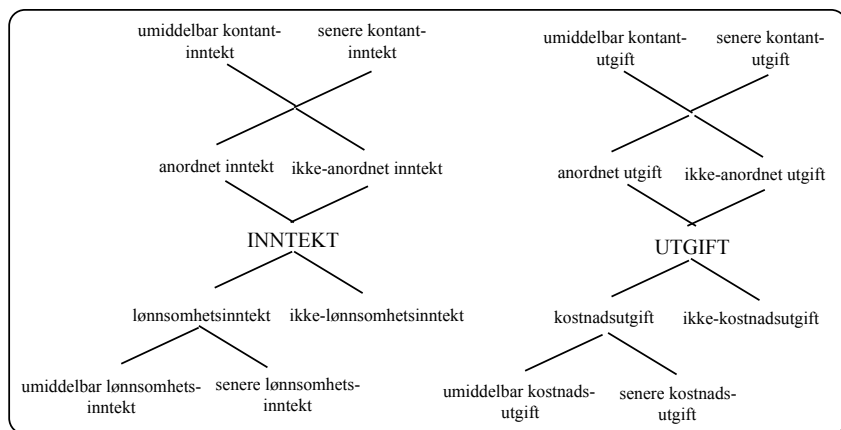
Kapittel 2 gir en innføring i et regnskaps to hovedbegrep, nemlig inntekter og utgifter. Deretter (kapittel 3 og 4) følger en omtale av to ulike typer av regnskap – forretningsregnskap og kameralregnskap, for å etablere en referanseramme for diskusjonen om veien videre for statsregnskapet og kommuneregnskapet. Før denne diskusjonen avslutter rapporten (kapittel 7), presenteres viktige utviklingstrekk for statsregnskapet (kapittel 5) og kommuneregnskapet (kapittel 6).

## KAPITTEL 2

### INNTEKTER OG UTGIFTER

#### 2.1 Pengevirkning og lønnsomhetsvirkning

Ifølge Mülhaupt (1987) er 'inntekt' og 'utgift' de to hovedbegrepene i et regnskap. *Inntekt* representerer krav på innbetaling, mens *utgift* representerer forpliktelse til utbetaling. Inntektene og utgiftene vil derfor alltid ha en pengevirkning som påvirker en organisasjons pengebeholdning i form av pengeeiendeler minus gjeld. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha en lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld. Når inntektenes og utgiftenes pengevirkning og lønnsomhetsvirkning forklares mer detaljert nedenfor, skal figur 2.1 brukes som en referanseramme.



**Figur 2.1:** Begrepene 'inntekt' og 'utgift' (Kilde: Monsen, 2011a, figur 2.1, s. 10).

Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, kan inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på deres respektive pengevirkning eller lønnsomhetsvirkning. Derfor står vi overfor to ulike periodiseringsprinsipp: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*.

### Pengeperiodisering

I figur 2.1 refererer begrepene 'inntekt' og 'utgift' til hhv. påløpte inntekter og påløpte utgifter. De delene av inntektene og utgiftene som er anordnet (anvist) for innbetaling og utbetaling benevnes hhv. 'anordnet inntekt' og 'anordnet utgift'. De resterende delene av inntektene og utgiftene som ikke er anordnet for innbetaling og utbetaling, benevnes hhv. 'ikke-anordnet inntekt' og 'ikke-anordnet utgift'. Begrepene 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' refererer til de delene av inntektene og utgiftene som ble innbetalt og utbetalt umiddelbart (dvs. i regnskapsperioden). Begrepene 'senere kontantinntekt' og 'senere kontantutgift' refererer til de delene av inntektene og utgiftene som skal innbetales og utbetales senere (dvs. i senere regnskapsperioder).

I offentlig sektor (i det minste i kontinentaleuropa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med betalingsanordningsmyndighet (f.eks. rådmannen i en kommune). Deretter kan hhv. en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsutførelsesmyndighet (f.eks. kommunekasserer). Dette er imidlertid ikke et prinsipp i privat sektor, hvor penger byttes mot varer og tjenester uten at betalingsanordninger først må gis. Uavhengig av om det er gitt eller ikke er gitt/ikke skal gis betalingsanordninger, kan en inntekt mottas innbetalt og en utgift kan betales (referert til som hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift'), slik det fremgår av figur 2.1.

Forklaringen ovenfor medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning. Inntektene og utgiftene kan periodiseres med henblikk på om de er påløpt, om de er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling eller om de er hhv. innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: 'påløptprinsippet', 'anordningsprinsippet' og 'kontantprinsippet'.

### Lønnsomhetsperiodisering

Til forskjell fra øverste del av figur 2.1, som fokuserer på inntektens og utgiftens pengevirkning, fokuserer nederste del av figuren på deres lønnsomhetsvirkning, hvis dette er av interesse (det er av interesse for private og offentlige bedrifter, men ikke for offentlig forvaltning; se kap. 1). Gitt slik interesse, kan vi i første omgang dele inntektene og utgiftene inn i to grupper: inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning og inntekter og utgifter som ikke har slik virkning. Inntekter med positiv lønnsomhetsvirkning omtales som 'lønnsomhetsinntekt', mens utgifter med negativ lønnsomhetsvirkning omtales som 'kostnadsutgift'. Inntekter og utgifter uten lønnsomhetsvirkning omtales som hhv. 'ikke-lønnsomhetsinntekt' og 'ikke-kostnadsutgift'. Eksempler her er låneinntekter og avdragsutgifter.

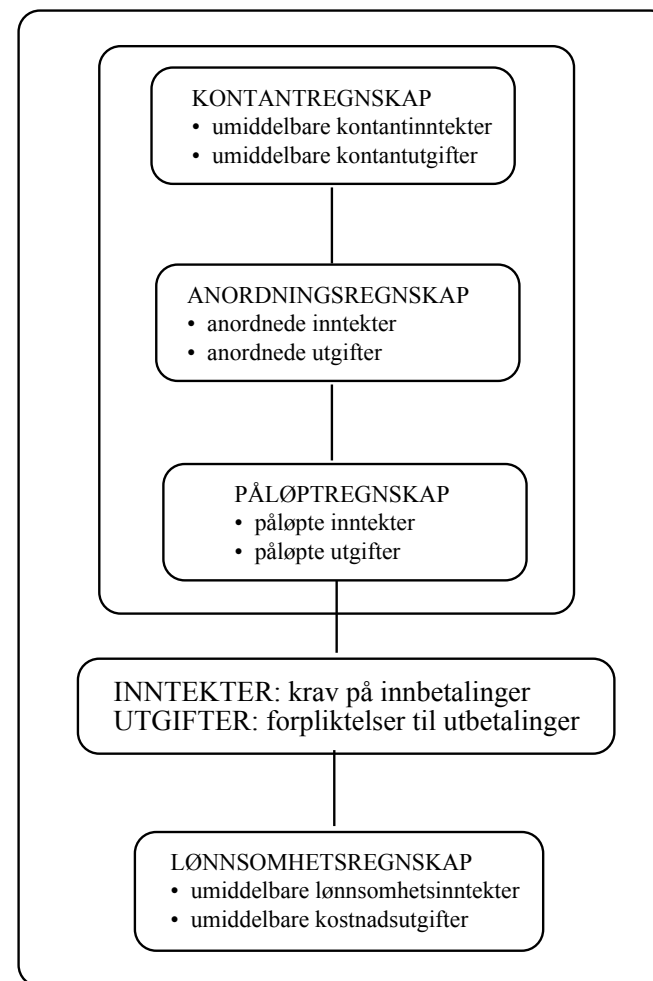
Den delen av inntektene som har positiv lønnsomhetsvirkning umiddelbart (dvs. i regnskapsperioden) omtales som 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt', mens den delen av utgiftene som har negativ lønnsomhetsvirkning i

denne perioden omtales som 'umiddelbar kostnadsutgift'. Eksempler her er inntekter som mottas i bytte mot levering av kulepennner og utgifter til råvarer som i perioden er forbrukt til å produsere kulepennene. Inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning senere (dvs. i senere regnskapsperioder), benevnes hhv. 'senere lønnsomhetsinntekt' og 'senere kostnadsutgift'. Eksempler her er inntekter i form av forskuddsbetalinger fra kunder som vil ha positiv lønnsomhetsvirkning i senere regnskapsperioder og investeringsutgifter som vil ha negativ lønnsomhetsvirkning (kostnadsvirkning i form av avskrivning) i senere regnskapsperioder.

## 2.2 Pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap

Et regnskap som rapporterer inntektenes og utgiftenes respektive pengevirksomhet omtales som et pengeregnskap, mens et regnskap som rapporterer inntektenes og utgiftenes respektive lønnsomhetsvirkning, omtales som et lønnsomhetsregnskap. Dette betyr at vi står overfor to hovedtyper av regnskap, nemlig *pengeregnskap* og *lønnsomhetsregnskap*. Som forklart i foregående avsnitt, står vi dessuten overfor tre pengeperiodiseringsprinsipper: påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet. Det kan derfor være hensiktsmessig å dele pengeregnskap inn i følgende tre undergrupper: påløptregnskap, anordningsregnskap og kontantregnskap.

Figur 2.2 illustrerer disse ulike typene av regnskap. Øverste del av figuren er basert på øverste del av figur 2.1, som fokuserer på inntektenes og utgiftenes respektive pengevirksomhet. Nederste del av figur 2.2 er derimot basert på nederste del av figur 2.1, som fokuserer på inntektenes og utgiftenes respektive lønnsomhetsvirkning.



**Figur 2.2:** Pengeregnskap og lønnsomhetsregnskap (Kilde: Monsen, 2011b, figur 1.2, s. 6).

## 2.3 Oppsummering

I dette kapitlet er det gitt en forklaring på inntektenes og utgiftenes respektive pengevirksomhet og lønnsomhetsvirkning. I etterfølgende kapitler skal vi se nærmere på fire ulike regnskap (forretningsregnskap, kameralregnskap, statsregnskapet og kommuneregnskapet) samt hvilke(n) virkning(er) av inntektene og utgiftene som disse regnskapene rapporterer.

## KAPITTEL 3 FORRETNINGSREGNSKAP

### 3.1 Historisk utvikling

Opprinnelig bestod regnskapsføringen i privat sektor i bokføring av innbetalinger og utbetalinger i samsvar med det *enkle bokholderis prinsipp*:

Cash flow accounting is the oldest form of monetary accounting, preceding the now conventional accrual and allocation-based accounting (Winjum, 1972). (Lee, 1986: introduction)

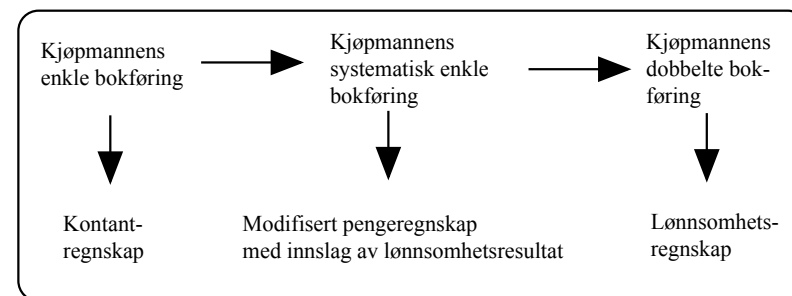
Det var derfor *kontantregnskap* (se figur 3.1) som opprinnelig ble utarbeidet, med fokus på den umiddelbare pengevirksomheten av inntektene og utgiftene (se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Etter hvert som tiden gikk, videreutviklet man enkel bokføring til systematisk enkel bokføring. *Systematisk enkel bokføring* baseres på bruken av det enkle bokholderis prinsipp. De enkle bokføringstransaksjonene registreres imidlertid nå på en systematisk måte ved at man skiller mellom pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning og pengetransaksjoner som ikke har slik virkning. Dessuten tar man her med ikke-pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning. Dermed blir det mulig å rapportere et lønnsomhetsresultat som differansen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnadsutgifter. Gitt det faktum at systematisk enkel bokføring muliggjør rapportering av lønnsomhetsresultatet kun via betalings-siden (i form av balanseregnskapskonti, se f.eks. Kosiol, 1967), og gitt det faktum at det enkle bokholderis prinsipp, som er et prinsipp for



utarbeidelse av pengeregnskap (se også Oettle, 1990), brukes på en systematisk måte, omtaler jeg kjøpmannens systematisk enkle bokføring som en bokføringsmetode som danner grunnlaget for et *modifisert penge regnskap med innslag av lønnsomhetsresultat* (se figur 3.1).

Opp igjennom historien har imidlertid bokføringen utviklet seg. Innenfor 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 betalings-side og som er de kontiene som brukes i systematisk enkel bokføring, suppleres med lønnsomhetsresultatregnskapskonti, som representerer ytelsessiden til transaksjonene. Derfor muliggjør bruken av *kjøpmannens dobbelte bokføring* at lønnsomhetsresultatet (i form av netto lønnsomhetsvirkning av inntektene og utgiftene) rapporteres både via betalings-siden (i form av balanseregnskapskonti) og via ytelsessiden (i form av lønnsomhetsresultatregnskapskonti) (Walb, 1926). Jeg omtaler derfor kjøpmannens dobbelte bokføring som en bokføringsmetode som danner grunnlaget for et *lønnsomhetsregnskap* (se figur 3.1).



**Figur 3.1:** *Kjøpmannens bokføring* (Kilde: Monsen, 2011a, figur 3.1, s. 15).

## 3.2 Tysk perspektiv

### a) Resultatformidling via betalings- og ytelsessidene

Ifølge Walb (1926) er det den doble og mer informative resultatpresentasjonen, nemlig via både betalings- og ytelsessidene, som er fordelen med å bruke kjøpmannens dobbelte bokføring sammenlignet med å bruke systematisk enkel bokføring vurdert fra et lønnsomhetsperspektiv, og impliserer at det er en direkte kobling mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet. Denne direkte koblingen har alltid spilt en viktig rolle i kontinentaleuropeiske land, så vel som i de nordiske land, som historisk har vært sterkt påvirket av Kontinentaleuropa, spesielt Tyskland (se f.eks. Monsen og Wallace, 1995). I tysk regnskapslitteratur sier man at lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet er utarbeidet i «verbundener Form» (se f.eks. v.Wysocki, 1965, s. 43; norsk oversettelse: bunden form), og i Norge brukes begrepet 'kongruensprinsippet' (se f.eks. Kinserdal, 1998, s. 315) om denne direkte koblingen mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet. Dessuten rapporteres pengetransaksjoner uten lønnsomhetsvirkning (f.eks. innbetaling av nye lån) både på debet- og creditsidene til balanseregnskapet (og ikke i lønnsomhetsresultatregnskapet), slik at balanseregnskapet rapporterer de totale eiendeler, gjeld og egenkapital på det tidspunktet balanseregnskapet utarbeides.

### 3.3 Anglosaksisk perspektiv

#### a) Eierteori

Ifølge Littleton (1933, s. 26-27) er eierskap «kjernen» i det dobbelte bokholderi. Uten eierskap er det ingen grunn til at debet skal være lik kredit, og dobbel bokføring blir kun et sett av regler. Ifølge Kam (1990, s. 302) stammer dette synet fra det 18. århundre, da noen få lærebokforfattere forsøkte å presentere logikken innenfor regnskap basert på «bedriftens formål, kapitalformen og regnskapskontienes betydning sett fra eierens perspektiv» (Chatfield, 1977, s. 220; oversatt fra engelsk). Dette var egentlig en gjenopplivelse av Paciolis fokus på eierskap («proprietorship»), hvor eieren står i fokus. Alle regnskapsbegrep, prosedyrer og regler er utarbeidet med utgangspunkt i eierens interesse. Bokføringstransaksjoner registreres derfor med utgangspunkt i eierens syn. Dette er tilfelle også for et foretak, som betraktes som et instrument som aksjonærene, eierne, bruker for å oppnå sitt formål, som er å øke sin rikdom («wealth»).

Følgende regnskapslikning oppsummerer kjernen i eierteorien:

$$A - L = P$$

hvor:

A = Assets (eiendeler)

L = Liabilities (gjeld)

P = Proprietorship (eierskap eller eierens kapital/formue)

P («proprietorship») gir uttrykk for eierens nettoformue i bedriften. Som Sprague (1972) uttrykker seg:

The balance sheet of proprietorship is a summing-up at some particular time of all the elements which constitute the wealth of some person or collection of persons....The whole purpose of the business struggle is increase of wealth, that is increase of proprietorship. (Sprague, 1972: s. 30, 67; referert i Kam, 1990, s. 303)

Eiendelene tilhører eieren og gjelden representerer en forpliktelse for eieren. Sett i dette lys ser vi at formålet med regnskap er å rapportere eierens nettoformue i bedriften. På denne bakgrunn er det noen personer som mener at dagsverdi («current value») er mer relevant enn historisk kostnad («historical cost»). Den økonomiske teorien om bedriften («the economic theory of the firm») baseres på et eiersyn, med fokus på entreprenør-eieren. Økonomer er kjent for å foretrekke dagsverdier i regnskapet («current value accounting»), og selv om eierteorien kan baseres på - og faktisk baseres på - historiske kostnader, synes det å være mer rasjonelt å benytte dagsverdier innenfor denne teorien (Kam, 1990, s. 303).

Når det gjelder inntekter og kostnader<sup>1</sup>, påløper de som en følge av eierens beslutninger og handlinger. Inntekts- og kostnadskonti er underkonti til eierens kapital (P), som midlertidig splittes opp slik at eierens resultat kan fastslås. Inntekt representerer en økning i eierens kapital og kostnad representerer en reduksjon i eierens kapital. Vatter (1966) forklarer:

The theory of double-entry is based on the idea that expense and revenue accounts have the same algebraic characteristic as «net worth», i.e., accounts tending to increase net worth are increased by credits, accounts tending to decrease net worth are handled in reverse order. (Vatter, 1966, s. 251)

<sup>1</sup> På engelsk er det vanlig å bruke begrepene *revenue* og *expense* når man refererer til lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene i den aktuelle regnskapsperioden. Dette er en noe upresis terminologi, fordi vi da ikke får markert skillet mellom inntektenes lønnsomhetsvirkning i perioden (se 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) og inntektenes pengevirkning i denne perioden (i form av krav på umiddelbare og senere innbetalinger; se 'inntekt' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Et mer presist begrep enn *revenue* når det henvises til lønnsomhetsvirkningen av inntektene i perioden ville vært *immediate profit revenue* (jf. 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt' i figur 2.1. i kap. 2, avsnitt 2.1). *Immediate expense expenditure* (jf. 'umiddelbar kostnadsutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) ville dessuten vært et mer presist begrep enn *expense* når det henvises til utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning i perioden (i form av kostnadsvirkning). Når jeg refererer til anglosaksisk litteratur, oversetter jeg likevel *revenues* med 'inntekter' og *expenses* med 'kostnader', selv om det (i de fleste tilfeller) ville vært mer presist å bruke begrepene 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt' og 'umiddelbar kostnadsutgift'. Dermed blir den språklige fremstillingen noe lettere.

Dette betyr at et overskudd (underskudd) representerer en økning (reduksjon) i eierens kapital eller formue i bedriften i løpet av en gitt periode. Det tilhører eieren, og alle faktorer som påvirker eierens formue i en gitt periode må inkluderes i overskuddet. I sin rendyrkede form betyr dette at alle formuesøkninger blir regnskapsførte, selv om ingen eksterne transaksjoner har funnet sted. Ifølge Kam (1990, s. 304) baseres dagens regnskapspraksis i privat sektor i stor grad på eierteorien.

Eierteoriens syn på regnskap ble utviklet i en periode da bedriftene var små og stort sett var eneeierforetak («proprietorships») eller partnerskap («partnerships»). Etter hvert som selskapsformen ble utviklet, viste imidlertid eierteorien seg ikke å være hensiktsmessig som grunnlag for å forklare privat regnskapsrapportering («corporate accounting»). I samsvar med selskapslover, er nemlig et selskap en egen enhet atskilt fra eierne og har sine egne rettigheter. Som en følge av dette, er det selskapet som besitter eiendelene og som er ansvarlig for forpliktelsene, ikke eierne. I sin tur fører dette til at selskapets rapporteringsplikt til eierne blir viktig, for i et stort selskap er det en stor avstand mellom selskapets ledelse og eierne. Ansvarsrapportering («accountability») blir følgelig svært viktig i en slik situasjon.

## b) Enhetsteori

Enhetsteorien ble utviklet som en følge av svakhetene ved eiersynet på selskaper, slik som omtalt ovenfor. Ifølge Kam (1990, s. 305) er William Paton den amerikaner som har vært den mest kjente forkjemperen for enhetsteorien (se Paton, 1922/1962). Enhetsteorien tar utgangspunkt i det faktum at et selskap er en egen enhet med sin egen identitet. Selv om enhetsteorien er spesielt anvendbar for selskapsregnskap, argumenterer tilhengerne av denne teorien for at den også kan anvendes i eneeierforetak, partnerskap og til og med i ikke-gevinstorienterte organisasjoner («nonprofit organizations») (Kam, 1990, s. 306). Spørsmålet som man må ta standpunkt til, går på om regnskapskonti og regnskapstransaksjoner skal klassifiseres og analyseres med utgangspunkt i enheten og dens aktiviteter, eller om regnskapsprinsipp og regnskapsprosedyrer skal formuleres med utgangspunkt i en enkelt interesse, slik som eierskap («proprietorship»). Den organisasjonsenheten som regnskapsmannen hovedsakelig er interessert i, er selskapsenheten.

Paton (1922/1962) sier følgende:

It is the «business» whose financial history the bookkeeper and accountant are trying to record and analyze; the books and accounts are the record of «the business»; the periodic statements of operations and financial condition are the reports of the business. (Paton, 1922/1962; gjengitt i Kam, 1990, s. 306)

Det er riktig at selskapsenheten ikke er en person og ikke kan handle på egne vegne. Det er en institusjon, men likevel en «very real thing», ifølge Paton (1922/1962). Den har en virkelig og målbar eksistens («a real and measurable existence»), til og med sin egen personlighet («a personality of its own»). Når aksjekapitalen i et selskap er utstedt, er ikke livet til selskapet avhengig av aksjonærenes liv. Som Kam (1990) påpeker:

Broadly speaking, from an accounting perspective, an entity can be defined as any area of economic interest that has a separate existence of its own. (Kam, 1990, s. 306)

Det eksisterer to versjoner av enhetsteorien, men begge fører til den samme konklusjon når det gjelder spørsmålet om hva som er formålet med regnskap vurdert med utgangspunkt i et enhetsperspektiv: ansvarsrapportering (kontroll) («stewardship or accountability»). Som Kam (1990) sier:

The traditional version of the entity theory sees the business firm as operating for the benefit of the equityholders, those who provide funds for the entity. Thus, the entity must give an accounting to the equityholders to report to them the status and consequences of their investment. The newer interpretation sees the entity as in business for itself and interested in its own survival. Because it is concerned about its survival, the business entity gives an accounting to the equityholders in order to meet legal requirements and to maintain a good relationship with them in case more funds may be needed in the future. (Kam, 1990, s. 306)

Selv om begge disse to versjonene av enhetsteorien fokuserer på enheten som en uavhengig enhet, betrakter det tradisjonelle synet egenkapitaleierne («equityholders») som assosierte med bedriften, mens det nyere synet betrakter dem som utenforstående. Den økende fokuseringen i de senere år på regnskapets informasjonsverdi for beslutningstaking, faller innenfor begge versjonene av enhetsteorien (Kam, 1990, s. 306).

Ifølge Kam (1990) er eierens nettoformue ikke et meningsfullt begrep, fordi det er enheten som står i sentrum for oppmerksomheten. Eiere og kreditorer betraktes som egenkapitaleiere («equityholders») og som kapitalinnskytere («providers of funds»). Balanseligningen er følgende:

$$\text{Assets} = \text{Equities}$$

(Eiendeler = Eierandeler)

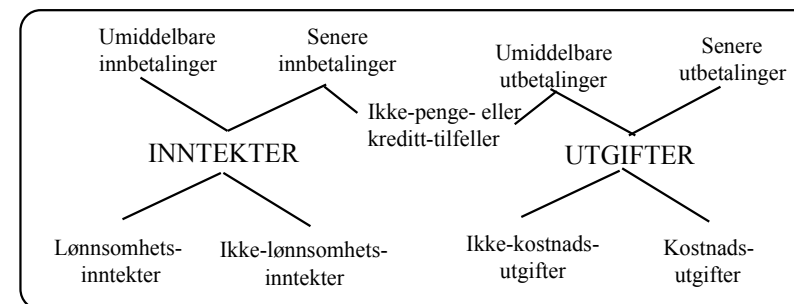
Kam (1990, s. 307) fremhever at Paton er av den oppfatning at denne ligningen utgjør den mest logiske fremstillingen av en bedrifts finansielle situasjon. Eierandeler («equities») representerer krav på enhetens eiendeler. Kreditorene har et spesifikt krav og aksjonærene har et residuallt krav på eiendelene i tilfelle oppløsning av enheten, men sett fra enhetens side, er begge disse gruppene kapitalinnskytere.

Balansen viser enhetens eiendeler, og Paton refererer til eiendelene ved å si at de representerer en «direkte» oversikt over enhetens verdi. Når det gjelder eierandelene, sier Paton at de «indirekte» gir uttrykk for den samme totale verdien (Kam, 1990, s. 307). Eiendelene tilhører bedriften, og gjelden representerer bedriftens forpliktelser, ikke eiernes forpliktelser. Ifølge Kam (1990, s. 307) har det blitt argumentert for at siden kapitalinnskytterne kapitalinnskudd må bli regnskapsført og rapportert, tilsier det at historiske kostnader benyttes for ikke-pengeeiendeler, fordi den totale verdien på balansens høyreside må være lik den totale verdien på balansens venstreside. Etter at bedriften har mottatt kapitalinnskudd fra kapitalinnskyterne, investerer bedriften kapitalen i eiendeler og for ikke-pengeeiendeler utgjør dette anskaffelsesprisen. Men ansvarsrapportering («accountability») impliserer ikke nødvendigvis at man holder oversikt over det opprinnelige investeringsbeløpet. Kapitalinnskyterne er også interesserte i verdiendringer på sine investeringer. Forkjempere

for dagsverdier («current values») påpeker at enhetsteorien antar at investorene ikke er nær nok bedriften til at de kan foreta sine egne verdjusteringer; derfor burde ansvarsrapportering medføre at slike verdjusteringer blir rapporterte.

### 3.4 Lønnsomhetsregnskap (FOR)

Når Mülhaupt (1987) forklarer kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, tar han utgangspunkt i en figur som viser inntektenes og utgiftenes respektive pengevirkning og lønnsomhetsvirkning (se figur 3.2). Fokus her er på regnskapsperiodens lønnsomhetsvirkning av inntektene og utgiftene, referert til som hhv. lønnsomhetsinntekter og kostnadsutgifter (se nederste del av figur 3.2). Det er m.a.o. ikke fokus på pengevirkningen av inntektene og utgiftene, selv om balanseregnskapet også viser denne utviklingen i form av umiddelbare eller senere innbetalinger samt umiddelbare eller senere utbetalinger (se øverste del av figur 3.2).



**Figur 3.2:** *Inntekter og utgifter* (Kilde: Mülhaupt, 1987, *Abbildung 5*, s. 75; oversatt fra tysk).<sup>2</sup>

Kjøpmannens dobbelte bokføring er en videreutvikling av kjøpmannens systematisk enkle bokføring, hvor bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp har erstattet den systematiske bruken av det enkle bokholderis prinsipp. *Dobbel bokføring* kjennetegnes av følgende to forhold: (1) det

<sup>2</sup> Figur 2.1 i kapittel 2, avsnitt 2.1, er en videreutvikling av denne figuren til Mülhaupt (1987).

foretas alltid to bokføringer med likelydende beløp (debet=kredit) og (2) det benyttes alltid to forskjellige konti (en debetbokføring på en konto ledsages alltid av en kredittbokføring på en annen konto og vice versa). Når det gjelder *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode*, som er den opprinnelige varianten av dobbel bokføring, kjennetegnes den av ytterligere to forhold, nemlig følgende: (3) kontoene inndeles i to grupper: betalingskonti (balanseregnskapskonti) og ytelseskonti (lønnsomhetsresultatregnskapskonti), og (4) periodens lønnsomhetsresultat fremkommer dobbelt, dvs. både via betalingssiden (jf. nettoendringen av balanseregnskapet) og via ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapet).

Dette siste punktet innebærer at det er en entydig sammenheng mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet. Lønnsomhetsresultatet, slik det fremkommer i lønnsomhetsresultatregnskapet som differansen mellom periodens lønnsomhetsinntekter (se 'lønnsomhetsinntekter' i figur 3.2 og 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) og periodens kostnadsutgifter (se 'kostnadsutgifter' i figur 3.2 og 'umiddelbar kostnadsutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1), forklarer nemlig egenkapitalendringen i balansen (med unntak av ny egenkapitaltilgang eller tilbakebetaling av egenkapital, som kun regnskapsføres i balanseregnskapet). Sagt på en annen måte: periodens netto egenkapitalendring i balansen fremkommer som forskjellen mellom de inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning i denne perioden.

Som en følge av at kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode brukes til å utarbeide et regnskap som rapporterer lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene, kan regnskapet omtales som et *lønnsomhetsregnskap*. Dette lønnsomhetsregnskapet kan alternativt omtales som et *forretningsregnskap*, fordi det rapporterer lønnsomhetsvirkningen av inntekter og utgifter som påløper i markedsmessige bytetransaksjoner, eller m.a.o. i en bedrifts forretningsvirksomhet (kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester).

### 3.5 Oppsummering

Opprinnelig periodiserte kjøpmannen inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning i den aktuelle regnskapsperioden. For dette formål brukte han det enkle bokholderis prinsipp, hvor umiddelbare kontantinntekter i form av periodens innbetalinger ble debittert kassekontoen, mens umiddelbare kontantutgifter i form av periodens utbetalinger ble kreditert kassekontoen. Senere ble kjøpmannen mer interessert i lønnsomhetsvirkningen enn pengevirkningen av inntektene og utgiftene. Da ble det enkle bokholderis prinsipp brukt på en systematisk måte til å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på dere respektive lønnsomhetsvirkning via betalingssiden (ved bruk av kassekontoen og andre balanseregnskapskonti). I dag brukes derimot det dobbelte bokholderis prinsipp, og ikke det enkle bokholderis prinsipp, til å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning, når forretningsregnskap utarbeides. Dessuten suppleres betalingskonti (balanseregnskapskonti) med ytelseskonti (lønnsomhetsresultatregnskapskonti). Dermed fremkommer periodens lønnsomhetsresultat dobbelt: via betalingssiden (rapportert i balanseregnskapet) og via ytelsessiden (rapportert i lønnsomhetsresultatregnskapet). I tillegg til denne doble lønnsomhetsresultatrapporteringen, utarbeides det et integrert fullstendig balanseregnskap (som viser eiendeler, gjeld og egenkapital) på balansetidspunktet.

Ovennevnte oppsummering gjelder for kjøpmannens dobbelte bokføring, enten vi leser om denne bokføringsmetoden i kontinentaleuropeisk tyskspråklig regnskapslitteratur eller i anglosaksisk engelskspråklig regnskapslitteratur. Fokus i disse to gruppene med litteratur er imidlertid forskjellig. I kontinentaleuropeisk tyskspråklig litteratur rettes fokus mot *hvordan periodens lønnsomhetsresultat fremkommer*, nemlig via betalings- og ytelsessidene. I anglosaksisk engelskspråklig litteratur rettes derimot fokus mot *hvem dette lønnsomhetsresultatet tilhører*, enten eierne (jf. eierteorien) eller bedriften (jf. enhetsteorien).

## KAPITTEL 4

### KAMERALREGNSKAP

#### 4.1 Historisk utvikling

I offentlig sektor i det kontinentale Europa (spesielt Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994; Mülhaupt, 1987; Walb, 1926), ble kameralistens enkle bokføringsmetode utviklet i det 16. århundre og fremover for å bidra til kontroll med 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.

Walb (1926) påpeker at kameralregnskapets utvikling kan inndeles i fire ulike faser, og denne utviklingen har hatt et parallelt forløp med utviklingen innenfor kjøpmannens bokføring. Begge steder har utviklingen tatt sikte på å fremskaffe informasjon for kontrollformål, for statistikkformål og for utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap. Første fase (ca. 1500-1750) omtales som *enkel kameralstil*, og består i å ta frem balanseendringer for penger og løsøre og eventuelt også en oversikt over faste eiendommer, samt i en inndeling av inntektene og utgiftene i samsvar med deres kilder (Walb, 1926, s. 211). Ifølge v.Wysocki (1965) har man formodentlig først vært tilfreds med å vise innbetalte inntekter og utbetalte utgifter i en kassedagbok (se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og

'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1), hvor man kronologisk rapporterte inntektene og utgiftene uten å ta hensyn til deres ulike karakter. Ifølge Johns (1951) kunne man litt etter litt utvide denne kronologiske bokføringen i kassedagboken til en systematisk bokføring i hovedboken. Riktignok manglet det stort sett en systematisk anvendelse av regnskapsbøkene. Forsøk på å innføre kjøpmannens dobbelte bokføring også i offentlig sektor mislyktes (v.Wysocki, 1965, s. 13). Walb (1926) påpeker i denne forbindelse:

Overføringen av kjøpmannens regnskapsvesen til den samlede offentlige forvaltning var kun et intermesso. Den var dømt til å mislykkes, fordi man ikke hadde tatt tilstrekkelig hensyn til de spesielle krav som statsforvaltningen stiller til et regnskapsvesen. Man kunne ikke fjerne disse misforholdene fullstendig på den måten som man her hadde valgt; man måtte heller videreutvikle det bestående regnskapsvesenet. (Walb, 1926, s. 215; oversatt fra tysk)

Videreutviklingen av kameralregnskapet i andre utviklingsfase (ca. 1750-1810), omtalt som *innføring av anordningsregnskapet*, er ifølge Walb (1926) nær forbundet med navnet til den østerrikske hoffrådgiveren Johann Mathias Puechberg, som i 1762 offentliggjorde et skrift med tittelen *Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt* («Innledning til et forbedret kameralregnskap anvendt på et kameralherrschaft»). En tilsvarende fremgangsmåte ble i 1786 beskrevet av den tyske kameralisten J.H. Jung. Forbedringsforslagene bestod for det første i at det for samtlige betalinger ble innført en sterk kopling mellom bokføringen i kassedagboken og den systematiske bokføringen i hovedboken, dvs. samtlige inntekter og utgifter ble registrert både i det kronologiske så vel som i det systematiske regnskapet. For det andre utviklet man innenfor det systematiske regnskapet (hovedboken) enhver typisk form for de kameralistiske hovedbokskonti, som senere ble bestemmende for den kameralistiske bokføringen (v.Wysocki, 1965).

Utgangspunkt for overveielene i denne fasen var forsøket på ikke bare å inkludere innbetalte inntekter og utbetalte utgifter (se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1), men samtlige inntekter og utgifter som var anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling (i form av et anordningsregnskap; se hhv. 'anordnet inntekt' og 'anordnet utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) (v.Wysocki, 1965). Walb (1926) forklarer:

Anordningsregnskapet for de grupperte inntektene og utgiftene angir hva som skal betales for de respektive formålene, likegyldig om betalingen skal skje straks eller senere, og regnskapsføringen blir gjennomført så snart det faktum foreligger, at en inntekt eller utgift er anordnet for betaling. Puechberg har derfor betegnet anordningsregnskapet som skyldighet (forpliktelse), slik at man i kameralistikken snakker om inntekts- og utgiftsskyldighet eller om inntekts- og utgiftsanordning. Denne skyldigheten eller denne anordningen sammenstilles med betalingsbeløpet, slik at den gjennomførte betalingen korrigerer skyldigheten. Hvis betalingen ennå ikke er gjennomført, oppstår en rest. Enhver anordning må etter hvert bli utlignet av et tilsvarende betalingsbeløp. Dette er en grunnregel som har gjort kameralistikken til et svært strengt formelt system, som man under alle omstendigheter må følge. (Walb, 1926, s. 217; oversatt fra tysk)

Hovedboken utarbeidet på denne måten inneholdt allerede viktige bestanddeler for utarbeidelse av et balanseregnskap inneholdende fordringer og forpliktelser samt for et lønnsomhetsresultatregnskap (v.Wysocki, 1965).

Tredje fase i utviklingen av kameralregnskapet (fra ca. 1810) - *videre inndeling av kameralregnskapet* - foregikk i det stille (Walb, 1926; v.Wysocki, 1965) og bestod først og fremst av en systematisk inndeling av den kameralistiske hovedboken. I 1810 ble det utgitt en forordning med tittelen *Unterricht zur Anweisung der Gefällserträge für die Staatsrechnungszentrale* («Veiledning i statlig regnskapsføring»), som forklarte hvordan man skulle bokføre inntektene og utgiftene med hensyn

til om de hadde lønnsomhetsvirkning eller om de ikke hadde slik virkning. Ved hjelp av denne inndelingen ble det banet vei for utarbeidelse av et lønnsomhetsregnskap i samsvar med bedriftsøkonomisk tenkning.

Fjerde fase i utviklingen av kameralregnskapet, omtalt som *utviklingen av bedriftskameralistikk*, begynte omkring 1910 og er på den ene siden kjennetegnet av en krise: Tilbakegangen til kameralismen som en merkantil økonomisk teori smittet over på den tilhørende regnskapsvitenskapen (Johns, 1951; v.Wysocki, 1965). På den andre siden førte behovene til de nye offentlige bedriftene, først og fremst de kommunale bedriftene, til en mengde reformer av kameralregnskapet (v.Wysocki, 1965). I denne fasen innførte praktikere kameralistiske konti, som gjorde det mulig for dem å bokføre beholdninger av råvarer, halvferdige og ferdige varer, som etter hvert skulle kostnadsføres i samsvar med deres forbruk, og fysiske eiendeler som skulle avskrives. Disse kontiene ble benyttet for å utarbeide lønnsomhetsresultatregnskap og balanseregnskap for offentlige bedrifter (Oettle, 1990).

Forsøket på å erstatte den kameralistiske bokføringsmetoden med kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, mislyktes enda en gang. Walb (1926) kommenterer:

Det er lærerikt å konstatere at man her nok en gang anbefalte den samme vegen som man 150 år tidligere anbefalte og delvis også slo inn på, nemlig overføring av kjøpmannens bokføring, selv om man også denne gang avgrenset seg til de konkurranseutsatte bedriftene. Og videre er det lærerikt at også denne gang viste denne vegen seg ikke å være den riktige. Der hvor man har slått inn på denne vegen, har man delvis forlatt den (Kieler Werft) eller ikke vurdert den altfor gunstig (Bayerische Staatsverwaltung). (Walb, 1926, s. 224; oversatt fra tysk)

Ifølge Walb (1926) kan det ennå en gang ikke være tale om at offentlige bedrifter skal gå over til å bruke kjøpmannens bokføringsmetode. Grunnen til dette ligger nettopp i det forhold at forvaltningen, samlet sett, stiller krav til regnskapet som ikke kan oppfylles på en god måte ved hjelp av kjøpmannens bokføring, ettersom sistnevnte bokføringsmetode

er utviklet for å tilfredsstille andre krav enn de som finnes i offentlig sektor. Oettle (1990) fremhever dessuten at den største fordelen med å benytte den kameralistiske bokføringsmetoden også for de offentlige bedriftene, er at man da benytter en ensartet metode, noe som gjør det lettere å overføre administrativt personale mellom den offentlige kjerneforvaltningen og de offentlige bedriftene. Walb (1926) trekker derfor følgende konklusjon:

Den siste videreutviklingen (av offentlig regnskapsføring) er derfor presset inn på den samme vegen som man slo inn på etter den første krisen, nemlig videreutvikling av det eksisterende regnskapet (dvs. den kameralistiske bokføringsmetoden). (Walb, 1926, s. 224; oversatt fra tysk)

På dette grunnlaget utarbeidet Walb (1926) sin grunnleggende teori om det kameralistiske lønnsomhetsresultatregnskapet. Her frigjorde han kameralregnskapet fra mange misforståelser som var oppstått som en følge av at regnskapet hadde utviklet seg uten noen teoretisk referanseramme (Oettle, 1990). Walb påviste også at den kameralistiske bokføringsmetoden benyttet av de offentlige bedriftene (bedriftskameralistikk), baseres på de samme grunnleggende forutsetninger som resultatregnskapet innenfor kjøpmannes dobbelte bokføringsmetode. Sistnevnte resultatregnskap, så vel som konti innenfor bedriftskameralistikken, viser nemlig begge et lønnsomhetsresultat som fremkommer fra en bedrifts produksjon og salg av varer og tjenester. Regnskapsføring som derimot viser samsvar med eller avvik fra budsjett (forvaltningskameralistikk), er, i likhet med kjøpmannens enkle bokføring, en regnskapsmetode som relaterer seg til en organisasjons pengeutvikling (se Johns, 1951; Oettle, 1990).

Andre forfattere (spesielt Rudolf Johns, Ludwig Mülhaupt og Klaus von Wysocki) har senere videreutviklet Walbs teori, og det kom også viktige bidrag fra praksis (se Oettle, 1990, s. 348; v.Wysocki, 1956, s. 15). v.Wysocki (1956) kommenterer imidlertid Walbs innsats på følgende måte:

Det er Walbs fortjeneste å ha bevist først, at man med stilelementene til det klassiske kameralistiske regnskapsvesenet kan utarbeide resultatregnskap og balanseregnskap (bedriftskameralistikk) tilsvarende de som utarbeides ved hjelp av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, uten at man benytter sistnevnte bokføringsmetode. (v.Wysocki, 1956, s. 15; oversatt fra tysk)

Når det dreier seg om anvendelsesområdene for kameralregnskapet, påpeker v.Wysocki (1965, s. 15) at det nok kan fastslås, at den kameralistiske bokføringsmetoden er langt bedre i stand til å tilpasse seg endringer enn kjøpmannens dobbelte bokføring, fordi sistnevnte baseres på en svært streng bokførings- og avslutningsmetode (alltid debitering og kreditering av to ulike konti med samme beløp). Det er derfor forståelig at utformingen av kameralregnskapets konti er svært mangfoldig sammenlignet med kjøpmannens konti (v.Wysocki, 1965, s. 15). Som Walb (1926) påpeker:

Den som vil forstå dagens praktiske kameralregnskap, må oppgi tanken på en enhetlig anvendelse av dette regnskapet. (Walb, 1926, s. 225; oversatt fra tysk)

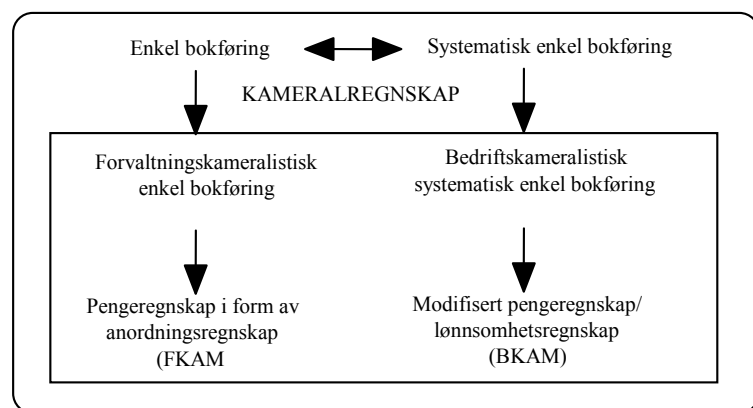
## 4.2 Forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM)

Opprinnelig ble kameralregnskapet utviklet for den offentlige budsjett-koplete kjerneforvaltningen (slik som statskassen og kommunekassen) (*forvaltningskameralistikk* -FKAM). Hovedformålet til FKAM er å rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning. For å oppfylle dette hovedformålet, finner vi fire konkrete oppgaver for FKAM: busjettkontroll, inn-/utbetalingskontroll, kassekontroll og rapportering av et pengeresultat (se f.eks. Monsen, 2011a,c, for flere detaljer). Senere ble FKAM videreutviklet til *bedriftskameralistikk* (BKAM) for bruk i de offentlige bedriftene (f.eks. kommunale buss-selskap og kommunale lysverk). Formålet med BKAM er å rapportere nøyaktig samme type regnskapsinformasjon som den som blir rapportert ved bruk av kjøpmannens



dobbelte bokføringsmetode og kjøpmannens tosidige konti (debet- og kreditsider), dvs. utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap og tilhørende integrert fullstendig balanseregnskap.

FKAM bruker en videreutviklet variant av enkel bokføring, mens BKAM bruker en videreutviklet variant av systematisk enkel bokføring. Jeg 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, 2011a, figur 4.1, s. 37).

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring har videreutviklet kjøpmannens enkle bokføring. Sistnevnte bokføringsmetode danner grunnlaget for 'kontantregnskap' (se figur 3.1 i kap. 3, avsnitt 3.1), som viser den umiddelbare pengevirkningen av inntektene og utgiftene (se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Førstnevnte bokføringsmetode danner derimot grunnlaget for et 'pengeregnskap i form av anordningsregnskap' (se figur 4.1), som viser inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling (se hhv. 'anordnet inntekt' og 'anordnet utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1).

Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring har videreutviklet kjøpmannens systematisk enkle bokføring. Sistnevnte bokføringsmetode rapporterer lønnsomhetsresultatet kun via betalingsiden (ved bruk av balanseregnskapskonti). Derfor danner denne bokføringsmetoden grunnlaget for et 'modifisert pengeregnskap med innslag av lønnsomhetsresultat' (se figur 3.1 i kap. 3, avsnitt 3.1). Når derimot førstnevnte bokføringsmetode brukes, rapporteres lønnsomhetsresultatet både via betalingsiden (ved bruk av balanseregnskapskonti) og via ytelsessiden (ved bruk av lønnsomhetsresultatregnskapskonti), slik det blir rapportert når kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode brukes. Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring danner derfor grunnlaget for et 'modifisert pengeregnskap/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 dag benytter man betegnelsen 'den kameralistiske kontoen', men ifølge Rudolf Johns (1951, s. 44) var uttrykket 'konto' fremmed for den kameralistiske bokføringsmetoden. Årsaken til dette var at 'hver kameralistiske konto' består av en kombinasjon av minst to, men ofte også flere, av kjøpmannens konti. Derfor bruker Rudolf Johns benevnelsen 'regnskapsstruktur', i motsetning til 'den kameralistiske kontoen'. Ludwig Mülhaupt (1987) benytter imidlertid uttrykket 'den kameralistiske kontoen':

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

**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 (forpliktelse). Innenfor FKAM rapporteres kun fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte. Innenfor BKAM rapporteres derimot samtlige eiendeler på inntektssiden og samtlige forpliktelser og egenkapital på utgiftssiden (dvs. ikke kun fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte, slik som innenfor FKAM). RF-kolonnene representerer balansekolonner ved begynnelsen av perioden, fordi utestående beløp fra foregående periode bringes frem som inngående beløp i denne perioden.

Innenfor FKAM viser kolonnen *Anordning (AO)* nye inntekter (på inntektssiden) og nye utgifter (på utgiftssiden) som det er gitt betalingsanordninger for. Dermed danner denne kolonnen (innenfor FKAM) grunnlaget for utarbeidelse av et resultatregnskap som viser pengevirksomheten av inntektene og utgiftene, i form av anordnede inntekter og anordnede utgifter (se hhv. 'anordnede inntekter' og 'anordnede utgifter' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Innenfor BKAM viser derimot AO-kolonnen på inntektssiden lønnsomhetsinntekter og økning i eiendeler, og på utgiftssiden vises kostnadsutgifter, økning i forpliktelser og økning i egenkapital. Dermed danner denne kolonnen (innenfor BKAM) grunnlaget for utarbeidelse av et resultatregnskap som viser periodens lønnsomhetsvirkning av inntektene og utgiftene (se hhv. 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt' og 'umiddelbar kostnadsutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1).

Kolonnen *Virkelig utfall (V)* har en dobbel funksjon innenfor FKAM: 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) (se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Denne kolonnen tilsvarer derfor de kontoene innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som viser pengetransaksjonene, dvs. kontoene kasse og bank. Innenfor BKAM 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 kasetransaksjoner på inntekts- og utgiftssidene i V-kolonnene vil oppheve hverandre, slik at netto V-differanse (Inntekter-V minus Utgifter-V) vil vise nettoendringen av likvide midler (nettoendringen på kontoene kasse og bank) innenfor BKAM, slik som innenfor FKAM.

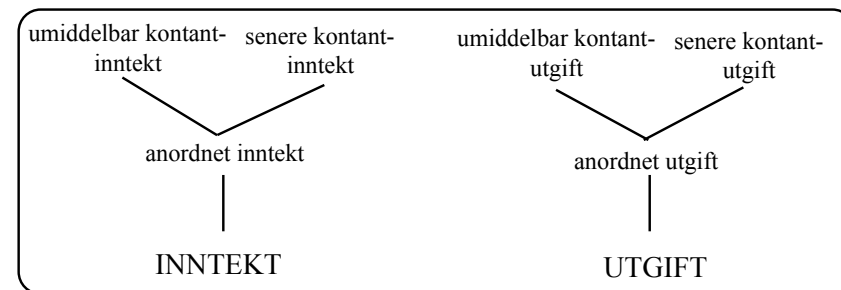
Kolonnen *Rester overført (R)* viser, innenfor FKAM, hvilke av tidligere anordnede beløp (dvs. summen av Rester brakt frem (RF) og Årets anordnede beløp (AO)) som ennå ikke er realiserte i form av inn- eller utbetalinger (V). Dermed viser denne kolonnen utestående beløp i form av inntektsrester (fordringer) 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 FKAM er det kun fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsanordninger for men som ennå ikke er betalte, som rapporteres i R-kolonnene. Innenfor BKAM 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 betalingssiden til transaksjonene (innenfor både FKAM og BKAM).

Som oppsummering kan vi konstatere at både FKAM og BKAM baseres på bruk av den kameralistiske kontoen (se tabell 4.1). Innenfor FKAM bokføres kun betalinger (i form av anordnede betalinger (jf. anordnet

inntekt/anordnet utgift), utførte betalinger (jf. umiddelbar kontantinntekt/umiddelbar kontantutgift) og restbeløp). Derfor representerer de ulike kolonnene på den kameralistiske kontoen betalingskonti (balanseregnskapskonti) innenfor FKAM. Spesielt fremheves det her at AO-kolonnene innenfor FKAM representerer pengeresultatregnskapskonti. Innenfor BKAM representerer derimot AO-kolonnene ytelseskonti, og representerer dermed lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Innenfor BKAM representerer restkolonnene (R-kolonnene) samt V-kolonnene betalingskonti (balanseregnskapskonti), slik som innenfor FKAM. (Jamfør for øvrig kjøpmannens dobbelte bokføring, hvor vi finner både betalingskonti (balanseregnskapskonti) og ytelseskonti (lønnsomhetsresultatregnskapskonti)). Det er følgende viktig å være oppmerksom på at innholdet i de ulike kolonnene til den kameralistiske kontoen (se tabell 4.1) må tolkes forskjellig, avhengig av om denne kontoen er benyttet innenfor FKAM eller innenfor BKAM.

## 4.4 Anordningsprinsippet

I FKAM periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk å deres respektive pengevirksomhet. Dette betyr at det er øverste del av figur 2.1 (se kap. 2, avsnitt 2.1), som viser pengevirksomheten av inntektene og utgiftene, som er relevant for FKAM. I figur 4.2 er den delen av øverste del av figur 2.1, som er relevant for FKAM, vist. I FKAM bokføres nemlig en inntekt når den anordnes for innbetaling (se 'anordnet inntekt' i figurene 2.1 og 4.2), ikke når den påløper (se 'inntekt' i figurene 2.1 og 4.2). På tilsvarende måte bokføres en utgift i FKAM når den anordnes for utbetaling (se 'anordnet utgift' i figurene 2.1 og 4.2), ikke når den påløper (se 'utgift' i figurene 2.1 og 4.2).



**Figur 4.2:** Forvaltningskameralistikk.

Dette fokuset på anordnede inntekter og anordnede utgifter, i motsetning til påløpte inntekter og påløpte utgifter, har sammenheng med organiseringen av offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning (i det minste i kontinentaleuropeiske land samt Norge). Her finner vi nemlig et viktig skille mellom anordningsmyndighet og betalingsmyndighet. Dette innebærer at en aktør (f.eks. kommunekasserer) ikke har anledning til å motta eller betale penger uten at han tidligere har fått eller samtidig får en betalingsanordning (betalingsanvisning/betalingsinstruksjon) fra en annen aktør (f.eks. rådmannen) som har anordningsmyndighet.

## 4.5 To kameralistiske bokføringsregler

Følgende to kameralistiske bokføringsregler må alltid følges når kameralistisk enkel bokføring foretas på den kameralistiske kontoen (se tabell 4.1):

- 1) Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen
- 2) Rest = Rester brakt frem + årets anordning - virkelig utfall  
( $R = RF + AO - V$ )

Disse to reglene gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntektsside og utgiftsside.

Den første regelen har sitt utspring i bruken av anordningsprinsippet innenfor FKAM (se avsnitt 4.4), som sier at penger ikke kan mottas eller betales av en aktør uten at det tidligere er gitt eller samtidig gis en betalingsanordning av en annen aktør. Sagt med andre ord: Det må først gis og bokføres en innbetalingsanordning i AO-kolonnen på inntektssiden til den kameralistiske kontoen, før det kan mottas og bokføres en innbetaling i V-kolonnen på samme side av kontoen. På tilsvarende måte må det først gis og bokføres en utbetalingsanordning i AO-kolonnen på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen, før det kan foretas og bokføres en utbetaling i V-kolonnen på samme side av kontoen. Den andre regelen viser sammenhengen mellom de fire forskjellige kolonnene til den kameralistiske kontoen, og representerer den kameralistiske balanseligningen. Restbeløpet på den kameralistiske kontoens inntektsside ved utgangen av perioden (R) fremkommer ved å ta utgangspunkt i inntektsrester brakt frem fra foregående periode (RF), legge til periodens anordnede inntekter (AO) og trekke fra umiddelbare kontantinntekter (dvs. periodens innbetalinger) (V). På tilsvarende måte fremkommer restbeløpet på den kameralistiske kontoens utgiftsside ved utgangen av perioden (R) ved å ta utgangspunkt i utgiftsrester brakt frem fra foregående periode (RF), legge til periodens anordnede utgifter (AO) og trekke fra umiddelbare kontantutgifter (dvs. periodens utbetalinger) (V).

I likhet med FKAM må også BKAM følge de to kameralistiske bokføringsreglene *regnskapsteknisk* (ingen V-bokføring uten tidligere/samtidig AO-bokføring;  $R=RF+AO-V$ ). *Tolkningen* av disse to reglene (som gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntekts- og utgiftssider) er imidlertid annerledes i BKAM enn i FKAM. Dette har sammenheng med at FKAM periodiserer inntektene og utgiftene med hensyn på deres respektive *pengevirkning* (i AO-kolonnene), mens BKAM periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive *lønnsomhetsvirkning* (i AO-kolonnene).

Dette betyr at den kameralistiske bokføringsmetoden baseres på bruk av det enkle bokholderis prinsipp, og de enkle bokføringene 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

betalings- og ytelsessider innenfor BKAM 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 kredittsiden, 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 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)

Den kameralistiske bokføringsmetoden ble primært utviklet for offentlig budsjettkoplek kjerneforvaltning (FKAM), hvor det er av interesse å fokusere på inntektene og utgiftenes respektive pengevirkning (se kap. 1). 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)

## 4.6 Oppsummering

Kameralregnskap i form av FKAM ble utviklet for bruk i den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter. FKAM representerer et 'pengeregnskap i form av anordningsregnskap', som har følgende fire konkrete oppgaver: budsjettkontroll, inn-/utbetalingskontroll,

kassekontroll og rapportering av et pengeresultat. Etter hvert som stadig flere offentlige organisasjoner (først og fremst kommuner) opprettet offentlige (kommunale) bedrifter som var mer lik private markedskoplete bedrifter enn de var lik den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen, ble BKAM utviklet. BKAM ble m.a.o. utviklet for å rapportere lønnsomhetsinformasjon for offentlige markedskoplete bedrifter. Ettersom BKAM supplerer pengeinformasjon med lønnsomhetsinformasjon, representerer BKAM et 'modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap'.

I dag består dermed kameralregnskapet (KAM) av to hovedvarianter, nemlig forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM). Begge 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 offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning), mens BKAM er en tilleggsvariant for bruk i offentlige markedskoplete bedrifter.

## KAPITTEL 5

### STATSREGNSKAPET

#### 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 påløpte inntekter og påløpte utgifter (se hhv. 'inntekt' og 'utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1 ) 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 følgerig 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 frem 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. Budgettregnskapet 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.» Komitéen 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 kopling mellom statsbudsjettet og statsregnskapet, ved at oppfølging av og kontroll med budsjettbevilgningene foretas i statsregnskapet. Dessuten sier komiteen 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)

Komitéen bruker her begrepet 'anordninger' når den viser til at postene (dvs. inntekter og utgifter) skal tas inn (dvs. bokføres) i statsregnskapet, enten de er innbetalt/utbetalt eller ikke er innbetalt/utbetalt (jf. 'uansett om beløpene er kommet i kasse eller er utbetalt'). Dette betyr at komitéen refererer til inntekter og utgifter som er påløpt (se hhv. 'inntekt' og 'utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) og ikke til inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling (se hhv. 'anordnet inntekt' og 'anordnet utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Følgelig ville det vært mer informativt av komitéen å bruke begrepet 'påløptprinsippet' enn 'anordningsprinsippet'. Uansett så kan vi konstatere at to ulike prinsipper, nemlig 'påløptprinsippet' (bedre enn å si 'anordningsprinsippet') og 'kasseprinsippet' (referert til som 'kontantprinsippet' i denne rapporten) brukes i statsregnskapet.

Dette betyr at bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet skiller seg fra den måten som kjøpmannen bruker dette prinsippet på i forretningsregnskapet, 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 oppfatte 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' (egentlig 'påløptprinsippet', slik som forklart ovenfor) er komitéen av 1924 uenig i dette og vil innføre kontantprinsippet (kasseprinsippet, dvs. bokføring av periodens inn- og utbetalinger; se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) 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 oversiktighet. Og de hovedpunkter komitéen særlig festet oppmerksomhet med var bruttobudsjettering, kontantprinsippet, skillet 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 3 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 drifts-post 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 finanspolitikken 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 forutsetning, slik at omfanget av tilleggsbevilgninger utover året skal bli minst mulig.

## 5.4 Dagens statsregnskap (STAT)

Som påpekt ovenfor, ble det dobbelte bokholderis prinsipp innført i det norske statsregnskapet i 1879, og i 1924 gikk man over til å bruke kontantprinsippet uten at dette ble kombinert med bruken av 'anordningsprinsippet' (egentlig: påløptprinsippet; se ovenfor). 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 inn- og utbetalinger (se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) 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 kostnadsutgifter med resultatvirkning i regnskapsperioden ved hjelp av det dobbelte bokholderis prinsipp (se hhv. 'umiddelbar lønnsomhetsinntekt' og 'umiddelbar kostnadsutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Dette er forøvrig en ulikhet som ble fremhevet allerede av *Budsjett- og regnskapskomiteén 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 (i form av umiddelbare kontantinntekter og umiddelbare kontantutgifter, med enkelte unntak) og disse sammenlignes med de budsjetterte inntektene og utgiftene, slik at

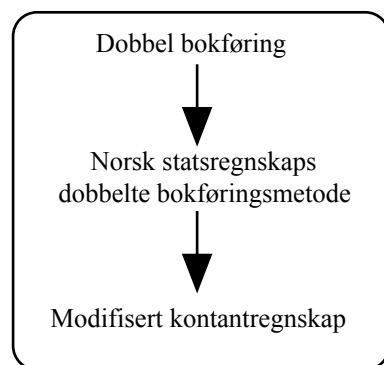
man kan foreta budsjettkontroll, dvs. kontrollere om de virkelige (regnskapsførte) inntektene og utgiftene er innenfor de bevilgede (budsjetterte) beløpene.

Ettersom statsregnskapets bokføring baseres på kontantprinsippet (riktignok med enkelte unntak), innebærer det at den andre regnskapsoppstillingen, kapitalregnskapet, som er statsregnskapets balanseregnskap, hovedsakelig blir en pengebalanseoppstilling inneholdende kasse/bankkonti, uten også å inneholde fordringer, forpliktelser eller aktiverte investeringer (med enkelte unntak). Langsiktig gjeld og investeringer foretatt i ytre statsforvaltning, rapporteres imidlertid i balanseregnskapet (se f.eks. Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2011b, for flere detaljer).

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; to ulike konti), 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 pengebalanseoppstilling, 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 periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning ved bruk av et *modifisert kontantprinsipp* (i form av kontantprinsippet med enkelte unntak). Hovedformålet til statsregnskapet samsvarer med hovedformålet til forvaltningskammeralistikken, nemlig rapportere

informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig forvaltning (se f.eks. Monsen, 2011a). Til forskjell fra forvaltningskameralistikken, som bruker det enkle bokholderis prinsipp, har det dobbelte bokholderis prinsipp vært brukt i statsregnskapet siden 1879. Utarbeidelse av et *modifisert kontantregnskap* 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 kap. 3; se f.eks. Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2011a, for flere detaljer). 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, henpeiler 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 et regnskapsprinsipp som periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning (se hhv. 'umiddelbar

lønnsomhetsinntekt' og 'umiddelbar kostnadsutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Utvalgets upresise begrep 'periodiseringsprinsippet' kan følgelig mer informativt erstattes av begrepet 'lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp'. I den fortsatte omtalen av utvalgets innstilling, velger jeg likevel å bruke utvalgets terminologi for å underlette refereringen til utvalgets innstilling.

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 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 kopling mellom budsjett og regnskap (se kap. 1), 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'<sup>3</sup> 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 'periodiseringsprinsippet' 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 inn- og utbetalinger budsjetteres (jf. kontantprinsippet; se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1).

<sup>3</sup> 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. Min tolkning av utvalgets argumentasjon er derfor at utvalget egentlig mener 'produktivitet' når det skriver 'effektivitet'.

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 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 skal innebære 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 et modifisert kontantprinsipp, både til statsregnskapet og til sine overordnede statsråder.

## 5.6 Oppsummering

I dette kapittelet har vi sett på statsregnskapet med dets spesielle dobbelte bokføringsmetode, som kombineres med et pengeperiodiseringsprinsipp som kan omtales som 'modifisert kontantprinsipp'. I neste kapittel skal vi rette oppmerksomheten mot kommuneregnskapet, som bruker en annen spesiell variant av dobbel bokføring og en annen variant av et pengeperiodiseringsprinsipp.

## KAPITTEL 6

### KOMMUNEREGNSKAPET

#### 6.1 Historisk utvikling

Den første kommunale regnskapsforskriften i Norge ble utgitt i 1883 (F1883), og krevde at kommunene skulle utarbeide en oversikt over inntekter og utgifter i kontante penger (kontantstrømregnskap; se hhv. 'umiddelbar kontantinntekt' og 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Mellemvik (1987) oppsummerer denne forskriften på følgende måte:

I den første norske forskriften, kfr Cirkulære for Kommunekasseregnskaberne 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. Hovedformålet med det norske kommuneregnskapet er å bidra til kontroll med 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 kontrollerbart 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 samsvarer med hovedformålet til kameralregnskapets opprinnelige og viktigste variant (forvaltningskameralistikk), som er å bidra til kontroll med offentlige (skatte)inntekter eller m.a.o. rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig forvaltning (se Monsen, 2011a). Vi finner derfor en sterk kobling mellom budsjett (vedtatt av politikerne) og regnskap både i forvaltningskameralistikken og i det norske kommuneregnskapet. I 1924 vedtas det nemlig 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 budgettsskjemaer faller derfor praktisk talt sammen. (F1924, s. 99)

Denne sterke koplingen 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).

Kontantprinsippet i F1883 ble erstattet av 'anordningsprinsippet' i F1924. Anordningsprinsippet (riktignok i modifisert versjon, og mer informativt omtalt som 'modifisert påløptprinsipp'; se senere i rapporten) 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 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).

Det er en fordel å bruke det enkle bokholderis prinsipp fremfor det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av pengeregnskap (se f.eks. Monsen, 2001). Til tross for dette, krever F1924 at kommunene skal gå over til å bruke det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av kommuneregnskapet som er et pengeregnskap, uten at det gis noen begrunnelse for dette kravet. Dette betyr at de kommunale regnskapsforskriftene f.o.m. 1924 kombinerer to prinsipielt forskjellige regnskap, nemlig kameralregnskap (pengeregnskap i form av forvaltningskameralistikk (anordningsregnskap)) og forretningsregnskap (i form av lønnsomhetsregnskap). Forskriftene krever nemlig fortsatt at kommuneregnskapet skal bidra til kontroll med offentlige (skatte)inntekter innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett (jf. forvaltningskameralistikk), men kjøpmannens konti og dobbel bokføring skal brukes av kommunene f.o.m. 1924 (jf. forretningsregnskap). Som en følge av denne kombinasjonen av pengeregnskapstenkning hentet fra kameralregnskapet og lønnsomhetsstenkning hentet fra forretningsregnskapet, kan ikke kommuneregnskapet bruke det dobbelte bokholderis prinsipp på samme måte som den måten prinsippet brukes på i forretningsregnskapet.

Skillet mellom anordning (anvisning) av betalinger og betalingsutførelse er svært viktig i offentlig sektor:

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 her at forskriften krever at det utarbeides en anvisningsbok *i tillegg til* bokføringen i selve kommuneregnskapet.

F1971 opphever skillet mellom drifts- og kapitaltransaksjoner fra tidligere forskrifter, og krever at det utarbeides en hovedoversikt over inntekter og utgifter samt detaljerte budsjett og regnskap, hvor både drifts- og kapitaltransaksjoner inngår. Det gis ikke noen begrunnelse i F1971 for hvorfor dette skillet mellom drift og kapital oppheves; derimot gis det en begrunnelse når dette skillet gjeninnføres i F1990:

Økonomibestemmelsene i kommunelovene bygger på det hovedprinsipp at lånemidler eller andre kapitalinntekter ikke skal benyttes til å dekke alminnelige løpende utgifter. Bakgrunnen for en slik grensdragning er at kommunene og fylkeskommunene for sin alminnelige drift ikke skal etablere et aktivitetsnivå som den ikke kan finansiere av de løpende inntektene. (F1990, Del 1, s. 3)

Den overordnede kameralistiske tankegangen fortsetter i F1993 og i FR2000: kontroll med offentlige (skatte)inntekter, 'anordningsprinsippet' og budsjettkontroll (sammenligning av regnskap og budsjett). Ved utgivelsen av F1990 kan vi imidlertid også observere en økt påvirkning fra kjøpmannens bokføring på de norske kommunale regnskapsforskriftene.

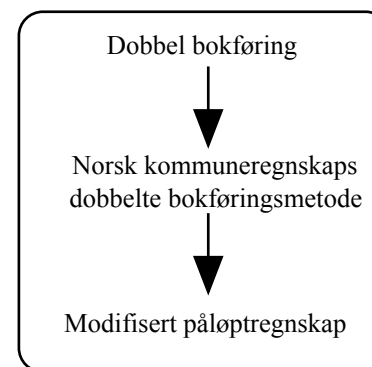
Dette kommer til uttrykk ved at F1990 viser til aksjeloven og regnskapsloven som gjelder i privat sektor, når det gjelder utarbeidelsen av balanseregnskapet. Selv om balanseregnskapets aktivaside nå er direkte påvirket av kjøpmannens bokføring, utarbeides ikke balanseregnskapet i bunden form, slik det blir utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (jf. kongruensprinsippet). Derimot utarbeides balanseregnskapet i ubunden form, i den forstand at det ikke er en direkte kopling 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.

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 rammeregulativt enn detaljerte regnskapsregler; dette er en utvikling direkte påvirket av regnskapsutviklingen i privat sektor. Og ikke nok med dette, i privat sektor ble *Norsk Regnskapsstiftelse*, 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 og bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, var lite egnet for kommuneforvaltningens formål (Sunde, 2002, s. 22). Denne konklusjonen burde ikke komme som noen overraskelse, fordi formålet med det

norske kommuneregnskapet samsvarer med forvaltningskameralistikens hovedformål (kontroll med offentlige (skatte)inntekter), inkludert budsjettkontroll), 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 baseres på bruk av en spesiell dobbel bokføringsmetode, som kan omtales som *det norske kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode*. Denne bokføringsmetoden er komplisert, fordi den baseres på en kombinasjon av pengeregnskapstenkning (jf. forvaltningskameralistikken) og lønnsomhetsregnskapstenkning (jf. forretningsregnskapet). Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning, i form av påløpte inntekter, med enkelte unntak og påløpte utgifter, med enkelte unntak. Derfor representerer kommuneregnskapet, som utarbeides ved bruk av denne spesielle dobbelte bokføringsmetoden, et penge-regnskap i form av et *modifisert påløptregnskap* (se figur 6.1).



Figur 6.1: Kommuneregnskapet i Norge.

## 6.2 Dagens kommuneregnskap (KOM)

I kapittel 1 fremgår det at det er sterk kopling mellom budsjett og regnskap i offentlig forvaltning. Derfor finner vi en slik kopling mellom de kommunale budsjett- og regnskapsreglene. Tidligere fantes disse reglene i samme forskrifter (dvs. forskrifter for kommunale budsjett og regnskap). I dag finnes ikke disse to ulike regelsettene i samme forskrifter, men i to parallelle forskrifter (dvs. en kommunal budsjettforskrift supplert med merknader og en kommunal regnskapsforskrift supplert med merknader). Koplingen mellom budsjett og regnskap videreføres likevel, til tross for at budsjett- og regnskapsreglene «har skilt lag» sammenlignet med situasjonen tidligere. Etersom budsjett- og regnskapsforskriftene er gitt av Kommunal- og regionaldepartementet med hjemmel i kommuneloven, skal vi først se på noen av paragrafene i loven som vi finner i kapittel 8 som omhandler økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og rapportering. Deretter presenteres et utdrag av paragrafene i hhv. budsjettforskriften og regnskapsforskriften, etterfulgt av et utdrag fra merkna-dene til regnskapsforskriften.

### • *Utdrag fra kommuneloven (av 1992)*

#### § 1. *Lovens formål.*

Formålet med denne lov er å legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre, og for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap og med sikte på en bærekraftig utvikling. Loven skal også legge til rette for en tillitskappende forvaltning som bygger på en høy etisk standard.

#### § 2. *Lovens virkeområde.*

Denne lov gjelder for kommuners og fylkeskommuners virksomhet, herunder kommunal og fylkeskommunal virksomhet i medhold av andre lover.

#### § 45. *Årsbudsjettet.*

1. Kommunestyret og fylkestinget skal innen årets utgang vedta budsjett for det kommende kalenderår. ...

#### § 46. *Årsbudsjettets innhold.*

1. Årsbudsjettet er en bindende plan for kommunens eller fylkeskommunens midler og anvendelsen av disse i budsjettåret. ...

5. Årsbudsjettet skal være inndelt i en driftsdel og en investeringsdel. ...

#### § 47. *Årsbudsjettets bindende virkning.*

1. Kommunestyrets eller fylkestingets bevilgninger i årsbudsjettet er bindende for underordnede organer. Dette gjelder ikke for utbetalinger kommunen eller fylkeskommunen er rettslig forpliktet til å foreta, jf. § 46 nr. 1 tredje punktum.

2. Skjer det endringer i løpet av budsjettåret som kan få betydning for de inntekter og utgifter som årsbudsjettet bygger på, skal administrasjonssjefen, kommunerådets leder eller fylkesrådets leder gi melding til kommunestyret og fylkestinget.

3. Får kommunestyret eller fylkestinget melding etter nr. 2 foran, skal det foreta nødvendige endringer i budsjettet. Det samme gjelder når det på annen måte gjøres kjent med forhold som kan bety vesentlig svikt i inntektene eller en vesentlig økning i utgiftene i forhold til budsjettet.

#### § 48. *Årsregnskapet og årsberetningen.*

1. Kommuner og fylkeskommuner skal for hvert kalenderår utarbeide årsregnskap og årsberetning.

2. Årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. ...



6. Departementet kan gi forskrift med nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen.

• **Utdrag fra budsjettforskriften (av 2000)**

**§ 1. Virkeområde**

Denne forskriften gjelder for kommuner og fylkeskommuner, med unntak av kommunalt eller fylkeskommunalt foretak etter kapittel 11 i kommuneloven.

Denne forskriften gjelder også for interkommunalt eller interfylkeskommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27. ...

**§ 2. Definisjoner**

b) Med «årsbudsjett» menes oppstillingen av forventede inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger, og utgifter, utbetalinger og avsetninger for kommunen eller fylkeskommunen samlet, som ikke inngår i særbudsjett. Når kommunestyret eller fylkestinget vedtar å overføre midler til særbudsjett, føres overføringen opp som utgift i årsbudsjettet.

c) Med «driftsbudsjett» menes oppstillingen av forventede løpende inntekter og innbetalinger i det år budsjettet gjelder for, tillagt planlagt bruk av løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere år, samt oppstilling over kommunestyrets eller fylkestingets bevilgninger som er inndekket ved inntekter, innbetalinger og avsetninger som nevnt.

d) Med «investeringsbudsjett» menes oppstillingen over forventet bruk av lånemidler, forventede inntekter og innbetalinger i det år budsjettet gjelder for som ikke er å anse som løpende, samt planlagt bruk av slike inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere år. I tillegg kommer oppstilling over rammer for utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter som kommunestyret eller fylkestinget har vedtatt skal inndekkes ved inntekter, innbetalinger og avsetninger som nevnt.

e) Med «inntekter» menes godtgjørelse til kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer til kommunen eller fylkeskommunen uten motytelse.

f) Med «utgifter» menes godtgjørelse fra kommunen eller fylkeskommunen for varer eller tjenester samt pengeoverføringer fra kommunen/fylkeskommunen uten motytelse.

g) Med «innbetalinger» menes innlånning, mottatte avdrag på utlån, innløsninger av utlån samt mottatte refusjoner på tidligere forskutteringer.

h) Med «utbetalinger» menes betalte låneavdrag, utlån og forskutteringer til andre.

i) Med «løpende inntekter eller innbetalinger» menes påregnelige inntekter eller innbetalinger som kommer igjen med jevne mellomrom, jf. likevel § 5 sjette ledd. ...

**§ 6. Årsbudsjettets innhold og inndeling**

... Årsbudsjettet skal stilles opp slik at alle forventede inntekter, innbetalinger og bruk av avsetninger samt utgifter, utbetalinger og avsetninger i året skal tas med uavhengig av om de kan påregnes å være betalt eller ikke ved budsjettårets utgang.

I årsbudsjettet kan føres opp midler til avsetning for bruk i senere budsjettperioder. Midler som i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål skal avsettes til fond reservert for nevnte formål. Øvrige avsetninger, herunder pliktig inndekking av tidligere års regnskapsmessig merforbruk, føres opp til styrking av kommunens eller fylkeskommunens frie fondsbeholdning.

• **Utdrag fra regnskapsforskriften (av 2000)**

**§ 1. Virkeområde**

Denne forskriften gjelder for kommuner og fylkeskommuner, med unntak av kommunale og fylkeskommunale foretak etter kapittel 11 i kommuneloven.

Denne forskriften gjelder også for interkommunal eller interfylkeskommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27.

**§ 2. Bokføring**

Bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger skal foretas i tråd med lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 3 til § 14 og forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 2 til 7. ...

**§ 3. Årsregnskapet**

Årsregnskapet skal bestå av et driftsregnskap, investeringsregnskap, balanseregnskap, økonomiske oversikter og noteopplysninger.

Driftsregnskapet skal omfatte:

1. Alle løpende inntekter og innbetalinger i året.
2. Løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret.
3. Anvendelsen av midler som nevnt i nr. 1 og 2 i driftsregnskapet, herunder avsetninger av slike midler for anvendelse i senere regnskapsår og til finansiering av investeringer i årets investeringsregnskap.

Investeringsregnskapet skal omfatte:

1. Bruk av lånemidler.
2. Inntekter fra salg av anleggsmidler, og inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter, jf. likevel fjerde og femte ledd.
3. Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende.
4. Inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1-3 avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret.
5. Inntekter i driftsregnskapet anvendt for investeringer i årets investeringsregnskap.
6. Utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter dekket inn ved inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1 – 5, herunder avsetninger.
7. Øvrige finansieringstransaksjoner knyttet til utlån og forskutteringer. ...

**§ 5. Noter til årsregnskapet**

I årsregnskapet skal gis følgende tilleggsopplysninger i noter, med tydelig henvisning til hvilke elementer i årsregnskapet de knytter seg til:

1. Det skal gis en spesifikasjon av endring i arbeidskapital i regnskapsåret. ...

**§ 7. Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapskikk**

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

Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.

Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes. Dette skal likevel ikke medføre at avleggelsen av årsregnskapet må forskyves utover de frister som er bestemt, jf. § 10.

For lån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost.

I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år. Justering i henhold til eksakt beløp foretas i det påfølgende regnskapsår.

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir. ...

### § 8. *Vurderingsregler*

I balanseregnskapet er anleggsmidler eiendeler bestemt til varig eie eller bruk for kommunen eller fylkeskommunen. Andre eiendeler er omløpsmidler. Omløpsmidler skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi. Anleggsmidler skal vurderes til anskaffelseskost. Anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid, skal avskrives med like store årlige beløp over levetiden til anleggsmiddelet. ...

Avskrivningene skal starte senest året etter at anleggsmidlet er anskaffet eller tatt i bruk av virksomheten. ...

### • *Utdrag fra merknadene til regnskapsforskriften (av 2000)*

Til § 1

Kommunelovens bestemmelser om årsregnskap og årsberetning er å finne i § 48.

Til § 7

Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.

I § 7 er kun bruk av lån angitt som unntak fra anordningsprinsippet. ... Departementet presiserer også at anordningsprinsippet innebærer at det fra og med 2001 kun er anledning til å føre påløpte renter i regnskapet. ...

Ved endring av regnskapsprinsippene for private virksomheter er det slik at virkningen av denne skal føres direkte mot egenkapitalen, jf. § 4-3 i regnskapsloven. Departementet legger på samme måte til grunn at virkningen av endringen i håndteringen av anordningsprinsippet (materialbeholdning, momskompensasjon og renter) i 2001 skal føres direkte mot egenkapitalen, nærmere bestemt mot likviditetsreserven. Endringene vil dermed ikke ha noen resultateffekt i kommuneregnskapet for 2001.

Kommuneloven § 48 fastsetter at årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk ble stiftet 1. november 2000. Denne foreningen vil etter hvert komme med uttalelser, anbefalinger og kommunale regnskapsstandarder som vil angi hvordan transaksjoner skal håndteres. Inntil disse foreligger, kan det være tvil om den regnskapsmessige håndteringen av enkelte transaksjoner. I så fall bør en ta utgangspunkt i kommunelovgivningens bestemmelser om årsbudsjett og årsregnskapet, samt de prinsipper som ligger til grunn for disse bestemmelsene, jf. Ot.prp. nr.43 (1999-2000). Forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper av 1993 kan også gi relevant veiledning.

Departementet legger til grunn at Foreningen for god kommunal regnskapsskikk etter hvert vil gi nærmere prinsipper for skillet mellom hva som skal føres i driftsregnskapet og i investeringsregnskapet. ...

#### Til § 8

§ 8 gir nærmere regler for verdivurdering i balanseregnskapet. I hovedtrekk er reglene i § 8 identiske med tilsvarende regler i regnskapsloven. ...

#### Til § 9

Dersom driftsregnskapet ved regnskapsavslutningen viser seg å gi et regnskapsmessig merforbruk, skal dette reduseres ved å stryke nærmere angitte disposisjoner. Regnskapsmessig merforbruk tilsvarende uinndekket negativt netto driftsresultat (regnskapsmessig underskudd) i henhold til forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper av 1993.

## 6.3 Kommentar til KOM

I utgangspunkt er KOM et pengeregnskap, fordi inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på deres respektive pengevirkning ved bruk av 'anordningsprinsippet'. Men fordi dette periodiseringsprinsippet både har en misvisende betegnelse og krever bokføring av mange ikke-penge-transaksjoner, er KOM et regnskap som er komplisert både å utarbeide og å forstå. KOM sitt pengeperiodiseringsprinsipp har nemlig betegnelsen 'anordningsprinsippet', til tross for at det ikke baseres på bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for betaling (se hhv. 'anordnet inntekt' og 'anordnet utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Derimot baseres dette prinsippet på bokføring av alle kjente inntekter og alle kjente utgifter, eller m.a.o. påløpte inntekter og påløpte utgifter (se hhv. 'inntekt' og 'utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Betegnelsen 'påløptprinsippet' ville derfor vært mer informativ enn betegnelsen 'anordningsprinsippet' når det vises til periodiseringsprinsippet i KOM. Dette pengeperiodiseringsprinsippet spesifiserer hva som skal bokføres i KOMs pengeresultatregnskap, som består av driftsregnskap (DR) og investeringsregnskap (IR). Ettersom vi finner flere unntak fra bokføring av påløpte inntekter

og påløpte utgifter i DR/IR (f.eks. låneforbruk istedenfor låneinntekt og ulike interne finansieringstransaksjoner), er det bedre å omtale KOMs pengeperiodiseringsprinsipp som et 'modifisert påløptprinsipp' enn som 'påløptprinsippet'.

Hvis vi ser nærmere på de kommunale budsjett- og regnskapsforskriftene, vil vi erfare at de bruker uklare definisjoner på viktige begrep (se ovenfor). Hovedbegrepene 'inntekt' og 'utgift' defineres nemlig ikke som hhv. 'krav på innbetalinger' og 'forpliktelse til utbetalinger' (jf. kap. 2). Dermed fremkommer det ikke at en innbetaling er en inntekt som er innbetalt og en utbetaling er en utgift som er utbetalt (se figur 2.1 i i kap. 2, avsnitt 2.1). For eksempel, i budsjettforskriftens § 2 Definisjoner (se ovenfor) synes det som om 'inntekter' og 'innbetalinger' er to uavhengige begrep. Tilsvarende for 'utgifter' og 'utbetalinger'. Disse uklarhetene påvirker i neste omgang den svært uklare formuleringen av KOMs pengeperiodiseringsprinsipp. I merknadene til regnskapsforskriftens § 7 brukes nemlig følgende formulering:

Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.

Hvis vi leser denne bestemmelsen bokstavelig, noe jeg antar vi skal gjøre med lover og forskrifter, så fremkommer følgende utsagn:

... alle kjente .. utbetalinger .. og.. innbetalinger i året skal tas med i regnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapet avsluttes.

En utbetaling er en utgift som er utbetalt (og følgelig kan ikke en utbetaling være ubetalt) og en innbetaling er en inntekt som er innbetalt (og følgelig kan ikke en innbetaling være ubetalt). Hvis KRD hadde fulgt de definisjonene på begrepene 'utgift' og 'inntekt' som er gitt i kapittel 2, nemlig som hhv. 'forpliktelse til utbetaling' og 'krav på innbetaling', kunne ovennevnte setning vært formulert tydeligere, for eksempel slik:

‘alle påløpte utgifter og påløpte inntekter i året skal tas med i regnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapet avsluttes’. Etter min mening er nemlig den uklare begrepsbruken en viktig årsak til at det er vanskelig å forstå hva som egentlig er innholdet i kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp.

Mens man i statsregnskapet har opprettet en spesiell konto (Konto for forskyvning i balansen) som må brukes for å kunne kombinere bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp med de kravene som vi finner i de statlige regnskapsreglene, har man på tilsvarende måte opprettet en slik spesiell konto også i kommuneregnskapet. Her har denne kontoen fått betegnelsen Kapitalkonto. På kapitalkontoen bokføres transaksjoner relatert til anleggsmidler (aktivering og avskrivning) og langsiktig gjeld (låneforbruk og avdrag). Årsaken til at kapitalkontoen må tas med i KOM, er at vi her kombinerer bokføring av pengetransaksjoner (investeringsutgifter, forbruk av låneinntekter og avdragsutgifter) i kommunens pengeresultatregnskap (driftsregnskap/investeringsregnskap) med bokføring av verdier for anleggsmidler og langsiktig gjeld i kommunens balanseregnskap. For å kunne oppfylle regnskapsforskriftens krav til bokføringen av disse transaksjonene, må kapitalkontoen brukes.

## 6.4 Oppsummering

I dette kapitlet har vi sett på kommuneregnskapet (KOM) med dets spesielle dobbelte bokføringsmetode og uklare pengeperiodiseringsprinsipp, som kan omtales som et ‘modifisert påløptprinsipp’. I foregående kapittel så vi på statsregnskapet (STAT) med dets spesielle dobbelte bokføringsmetode og uklare pengeperiodiseringsprinsipp, som kan omtales som et ‘modifisert kontantprinsipp’.

Ettersom både STAT og KOM bruker uklare pengeperiodiseringsprinsipp i kombinasjon med det dobbelte bokholderis prinsipp (debet=kredit; to ulike konti), blir disse to dobbelte bokføringsmetodene spesielle og i varierende grad kompliserte (KOMs bokføring er mer komplisert enn STATs bokføring; se f.eks. Jensen og Monsen, 2009; Monsen 2011b, for flere detaljer). Det er derfor behov for å videreutvikle og forbedre både

STAT og KOM, slik at de på en enklere måte rapporterer informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i hhv. statskassen og kommunekassen. I neste kapittel rettes derfor oppmerksomheten mot hvordan vi kan forbedre STAT og KOM.

## KAPITTEL 7

### STATSREGNSKAPET OG KOMMUNEREGNSKAPET:

*noen refleksjoner om veien videre*

#### 7.1 Innledning

Både statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirking. Og begge disse to regnskapene har samme hovedformål som forvaltningskameralistikken, nemlig rapportering av informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig forvaltning. Ettersom politikernes oppfatninger kommer til uttrykk i form av deres budsjettvedtak, står budsjettkontroll (dvs. sammenligning av regnskaps- og budsjett-tall) svært sentralt i forvaltningskameralistikken, statsregnskapet og kommuneregnskapet.

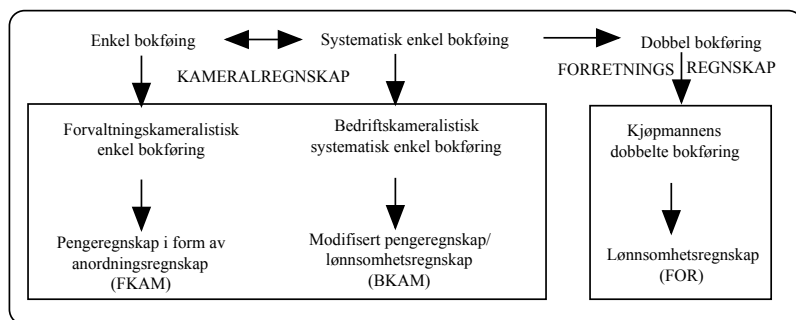
Selv om statsregnskapet og kommuneregnskapet har samme formål som forvaltningskameralistikken, bruker de ikke forvaltningskameralistisk enkel bokføring. Begge regnskapene bruker derimot egne varianter av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som er spesielt utviklet til bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap. Denne kombinasjonen av kameralistens pengetenkning og kjøpmannens lønnsomhetstenkning medfører at både statsregnskapet og kommuneregnskapet er to spesielle – og kompliserte – regnskap. Det er derfor behov for å videreutvikle og forbedre statsregnskapet og kommuneregnskapet.

#### 7.2 Kameralregnskap (KAM) vs forretningsregnskap (FOR)

Kameralregnskap og forretningsregnskap er to prinsipielt forskjellige typer av regnskap. I dette avsnittet sammenlignes disse to regnskapene for å etablere en referanseramme for den etterfølgende diskusjonen om videreutvikling av statsregnskapet og kommuneregnskapet. Sammenligningen tar utgangspunkt i kapitlene 3 og 4, men baseres også på en mer omfattende og detaljert forklaring på hhv. forretningsregnskap og kameralregnskap i Monsen (2011a). Lesere som ønsker en nærmere forklaring på, og sammenligning av, forretningsregnskap og kameralregnskap, henvises derfor til Monsen (2011a).

##### a) Sammenligning 1

Forretningsregnskap (FOR) er utviklet for bruk i private markeds-koplete bedrifter. Forvaltningskameralistikk (FKAM) er derimot utviklet for bruk i offentlig budsjettkoplete kjerneforvaltning, som alternativ til bruk av FOR her. Som et supplement til FKAM er bedriftskameralistikk (BKAM) utviklet som alternativ til bruk av FOR i offentlige markeds-koplete bedrifter. Dette betyr at kameralregnskap (KAM), som består av FKAM og BKAM, er utviklet for bruk i offentlig sektor, som et alternativ til bruk av FOR i denne sektoren. Både FKAM og BKAM baseres på bruk av enkel bokføring, nemlig hhv. 'forvaltningskameralistisk enkel bokføring' og 'bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring'. Førstnevnte bokføringsmetode brukes til å utarbeide et 'pengeregnskap i form av anordningsregnskap' som rapporterer pengevirkingen av inntektene og utgiftene, mens sistnevnte bokføringsmetode brukes til å supplere inntektenes og utgiftenes pengevirking med deres lønnsomhetsvirking. Derfor brukes bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring til å utarbeide et 'modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap' (se figur 7.1).



**Figur 7.1:** Kameralregnskap og forretningsregnskap (Kilde: Monsen, 2011a, figur 6.1, s. 135).

I forretningsregnskapet (FOR), som er utviklet for bruk i private markeds-koplete bedrifter, er fokuset på lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene. For dette formål brukes den opprinnelige varianten av dobbel bokføring, referert til som 'kjøpmannens dobbelte bokføring'. Når denne bokføringsmetoden brukes, rapporteres lønnsomhetsresultatet både i balanseregnskapet (som representerer betalingssiden til transaksjonene) og i lønnsomhetsresultatregnskapet (som representerer ytelsessiden til transaksjonene). Dessuten utarbeides det et integrert fullstendig balanse-regnskap, som ikke bare viser lønnsomhetsresultatet (jf. egenkapital- endringen i løpet av perioden) men også gir en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet. Dette betyr at kjøpmannens dobbelte bokføring ligger til grunn for utarbeidelse av 'lønnsomhets-regnskap' (se figur 7.1).

BKAM rapporterer nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon som FOR, nemlig i form av et lønnsomhetsresultatregnskap med tilhørende integrert fullstendig balanse-regnskap. Dessuten inneholder BKAM et sterkere pengefokus enn FOR, noe som har sammenheng med at lønnsomhetsinformasjon supplerer pengeinformasjon innenfor BKAM, mens lønnsomhetsfokuset har erstattet pengefokusert innenfor FOR. Årsaken til at en slik utvikling har vært mulig innenfor BKAM, er at dette regnskapet baseres på bruk av enkel bokføring, som er mer fleksibel enn dobbel bokføring. Ved bruk av enkel bokføring kan vi nemlig foreta én,

to eller flere enkle bokføringer, avhengig av hvilke(n) opplysninger(er) vi ønsker å rapportere. Når vi derimot bruker dobbel bokføring, må vi alltid foreta to bokføringer med samme beløp på to ulike konti (jf. debet=kredit). Dessuten gir bruk av den kameralistiske kontoen, som inneholder fire kolonner både på inntektssiden og utgiftssiden (se tabell 4.1 i kap. 4, avsnitt 4.3), muligheten til å registrere flere typer informasjon (slik som pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon i ulike kolonner) enn det kjøpmannens konto (med kun én kolonne på hhv. debetsiden og kredittsiden) gir muligheten til å registrere.

## b) Sammenligning 2

Sammenligningen av FOR og KAM, som ble påbegynt i forgående avsnitt, fortsetter i dette avsnittet på et mer detaljert nivå, nemlig ved å ta utgangspunkt i syv dimensjoner: (1) formål, (2) oppgaver, (3) inntekts/utgiftsvirkning, (4) periodiseringsprinsipp, (5) type regnskap, (6) konto og (7) bokføringsmetode (se tabell 7.1).

	FORRETNINGSREGNSKAP (FOR)	KAMERALREGNSKAP (KAM)	Bedriftskameralistikk (BKAM)
(1) Formål	<ul style="list-style-type: none"> <li>informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>informasjon for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig forvaltning</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i offentlige bedrifter</li> </ul>
(2) Oppgaver	<ul style="list-style-type: none"> <li>rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalingsiden (balanseregnskapet) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapet)</li> <li>rapportering av integrert fullstendig balanseregnskap (eiendeler, gjeld og egenkapital)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>budsjettkontroll</li> <li>inn-/utbetalingskontroll</li> <li>kassekontroll</li> <li>rapportering av et pengeresultat</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalingsiden (balanseregnskapet) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapet)</li> <li>rapportering av integrert fullstendig balanseregnskap (eiendeler, gjeld og egenkapital)</li> <li>lønnsomhetsvirkning</li> </ul>
(3) Inntekts/utgiftsvirkning	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsvirkning</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>pengevirkning</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsvirkning</li> </ul>
(4) Periodiseringsprinsipp	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>pengeperiodiseringsprinsipp (anordningsprinsippet)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp</li> </ul>
(5) Type regnskap	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsregnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>pengeregnskap (anordningsregnskap)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap</li> </ul>
(6) Konto	<ul style="list-style-type: none"> <li>kjøpmannens dobbeltsidige konti (debet- og creditsider, kun én kolonne på hver side)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>den kameralistiske enkeltstående kontoen (inntekts- og utgiftssider, fire kolonner på hver side)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>den kameralistiske enkeltstående kontoen (inntekts- og utgiftssider, fire kolonner på hver side)</li> </ul>
(7) Bokføringsmetode	<ul style="list-style-type: none"> <li>kjøpmannens dobbelte bokføring</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>forvaltningskameralistisk enkel bokføring</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring</li> </ul>

Tabell 7.1. Forretningsregnskap og kameralregnskap.

## FOR vs FKAM

FOR er utviklet for å rapportere informasjon til bruk for lønnsom forvaltning av eiernes finansielle midler i private bedrifter (dvs. markeds-koplete organisasjoner). FKAM er derimot utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig forvaltning (dvs. budsjettkoplete organisasjon) (se 1 i tabell 7.1). Disse ulike formålene fører til ulike oppgaver for FOR og FKAM samt bruk av ulike periodiseringsprinsipp. I FOR periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning, slik at periodens lønnsomhetsresultat rapporteres både via betalings- og ytelsessidene (representert ved hhv. balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskontoene), supplert med rapportering av et integrert fullstendig balanseregnskap (inneholdende eiendeler, gjeld og egenkapital). I FKAM periodiseres derimot inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning (ved bruk av anordningsprinsippet), slik at budsjettkontroll, inn-/utbetalingskontroll og kassekontroll kan gjennomføres, supplert med rapportering av et pengeresultat (se 2-4 i tabell 7.1).

Disse ulikhetene medfører at FOR og FKAM representerer to prinsipielt forskjellige typer av regnskap: 'lønnsomhetsregnskap' og 'pengeregnskap i form av anordningsregnskap' (se 5 i tabell 7.1). Når det gjelder konti, bruker FOR kjøpmannens dobbeltsidige konti med debet- og creditsider, hvor vi kun finner én kolonne på hver side. FKAM bruker derimot den kameralistiske enkeltstående kontoen med en inntektsside og en utgiftsside. På hver av disse to sidene finner vi fire ulike kolonner (se 6 i tabell 7.1). Også bokføringsmetodene er forskjellige. I FOR brukes kjøpmannens dobbelte bokføring, mens forvaltningskameralistisk enkel bokføring brukes i FKAM (se 7 i tabell 7.1).

## FOR vs BKAM

Ettersom offentlige bedrifter skaffer seg inntekter gjennom markeds-messige byttetransaksjoner, har de samme behov for lønnsomhetsinformasjon som private bedrifter. For å unngå å måtte bruke to prinsipielt forskjellige regnskapsmodeller i samme offentlige organisasjon (f.eks. en kommune), nemlig forretningsregnskap med dobbel bokføring i offentlige bedrifter (f.eks. et kommunalt lysverk) og forvaltningskameralistisk med



enkel bokføring i offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning (kommunekassen), ble BKAM med enkel bokføring utviklet som et alternativ til bruk av FOR i offentlige bedrifter. Derfor har BKAM samme formål og samme oppgaver som FOR (se 1 og 2 i tabell 7.1). Dette fører videre til at BKAM, i likhet med FOR, periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning.

Men til forskjell fra FOR, hvor lønnsomhetsfokuset har erstattet pengefokuset, suppleres lønnsomhetsfokuset (som fremkommer i AO-kolonnene på den kameralistiske kontoen) av et pengefokus (som fremkommer i V-kolonnene på den kameralistiske kontoen) innenfor BKAM (se tabell 4.1 i kap. 4, avsnitt 4.3). BKAM representerer følgelig et 'modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap', til forskjell fra FOR som representerer et 'lønnsomhetsregnskap' (se 5 i tabell 7.1). Til forskjell fra FOR som bruker kjøpmannens dobbeltsidige konti (med debet- og creditsider), bruker BKAM den kameralistiske enkeltsidige kontoen (med innteks- og utgiftssider) (se 6 i tabell 7.1). Også bokføringsmetodene er forskjellige for FOR og BKAM. Mens FOR bruker kjøpmannens dobbelte bokføring, bruker BKAM bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring (se 7 i tabell 7.1).

### 7.3 Statsregnskapet: sammendrag

Statsregnskapet i Norge (STAT) har samme hovedformål som FKAM (kontroll av offentlige (skatte)inntekter) og samme oppgaver som FKAM (budsjettkontroll, kassekontroll og rapportering av et pengeresultat). Inn-/utbetalingskontroll er også viktig, men er ikke en integrert del av bokføringen i STAT, slik som i FKAM. STAT fokuserer følgelig på pengevirkningen av inntektene og utgiftene, som derfor periodiseres i samsvar med et *pengeperiodiseringsprinsipp*. Dette pengeperiodiseringsprinsippet brukes sammen med det dobbelte bokholderis prinsipp. Ettersom STAT kombinerer det dobbelte bokholderis prinsipp med et pengeperiodiseringsprinsipp, mens FOR kombinerer det dobbelte bokholderis prinsipp med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, er *statsregnskaps dobbelte bokføringsmetode* forskjellig fra forretningsregnskapets dobbelte bokføringsmetode (dvs. *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode*).

Reglene for statsregnskapet krever at mottatte inntekter (se 'umiddelbar kontantinntekt' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) med enkelte unntak og betalte utgifter (se 'umiddelbar kontantutgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) med enkelte unntak, skal bokføres i bevilgningsregnskapet. Derfor kan statsregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp, som benevnes 'kontantprinsippet' i bevilgningsreglementet, med fordel omtales som et *modifisert kontantprinsipp*. Da får vi frem at det ikke kun er periodens innbetalinger og periodens utbetalinger som bokføres i statsregnskapets pengeresultatregnskap (dvs. i bevilgningsregnskapet), men her bokføres også noen ikke-pengemessige transaksjoner. 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 regnskapsreglenes 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 avslutningskontoen (balanseregnskapskonto).

Når det gjelder investeringsutgifter, bokføres de på forskjellige måter avhengig av om de påløper i indre statsforvaltning (Kongehuset, Regjeringen med departementene, Stortinget og Høyesterett) eller i ytre statsforvaltning (bl.a. forvaltningsbedrifter og direktorater). Betalte investeringsutgifter i indre statsforvaltning skal nemlig ikke aktiveres i balanseregnskapet, mens betalte investeringsutgifter i enheter tilhørende den ytre statsforvaltning skal aktiveres på kontoen 'Kapital i anlegg' i balanseregnskapet (og avskrives).

### 7.4 Kommuneregnskapet: sammendrag

Kommuneregnskapet i Norge (KOM) har samme hovedformål som FKAM (rapportering av informasjon for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i offentlig forvaltning) og samme oppgaver som FKAM (budsjettkontroll, kassekontroll og rapportering av et pengeresultat). Inn-/utbetalingskontroll er også viktig, men er ikke en integrert del av bokføringen i KOM, slik som i FKAM. KOM fokuserer følgelig på pengevirkningen av inntektene og utgiftene, som derfor periodiseres

i samsvar med et *pengeperiodiseringsprinsipp*. Selv om både KOM og STAT periodiserer inntektene og utgiftene ved bruk av et pengeperiodiseringsprinsipp kombinert med det dobbelte bokholderis prinsipp, er likevel bokføringen til KOM og STAT forskjellig. KOM bruker nemlig 'anordningsprinsippet' (se nedenfor), mens STAT bruker et 'modifisert kontantprinsipp' (se ovenfor). Derfor bruker jeg benevnelsen *kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode* for å få frem at denne bokføringsmetoden skiller seg fra andre dobbelte bokføringsmetoder, inkludert *statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode* og *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode*.

Dagens kommunale regnskapsforskrift krever at alle utgifter og inntekter 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). Her er det verdt å merke seg at kommuneloven og den kommunale regnskapsforskriften refererer til 'alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året', noe som betyr at kommuneregnskapets anordningsprinsipp relaterer seg til påløpte inntekter og påløpte utgifter (se hhv. 'inntekt' og 'utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Hvis vi bruker den regnskapsterminologien for pengeperiodisering som er introdusert foran i rapporten (se kap. 2, avsnitt 2.1), kan kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp med fordel omtales som et *modifisert påløptprinsipp*, istedenfor som 'anordningsprinsippet'. Det er nemlig inntekter som er påløpt, med enkelte unntak, og utgifter som er påløpt, med enkelte unntak, som bokføres i kommuneregnskapets pengeresultatregnskap (dvs. i driftsregnskapet og i investeringsregnskapet; se hhv. 'inntekt' og 'utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) og ikke inntekter som er anordnet for innbetaling og utgifter som er anordnet for utbetaling (se hhv. 'anordnet inntekt' og 'anordnet utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Ved å bruke denne regnskapsterminologien, kommer det tydelig frem at kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp skiller seg fra forvaltningskameralistikkens pengeperiodiseringsprinsipp som benevnes 'anordningsprinsippet' og som baseres på bokføring av anordnede inntekter og anordnede utgifter (se hhv. 'anordnet inntekt' og

'anordnet utgift' i figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1) i pengeresultatregnskapet (dvs. i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen; se tabell 4.1 i kap. 4, avsnitt 4.3).

Mens det er opprettet en spesiell konto i STAT som har fått benevnelsen 'Konto for forskyvning i balansen', er det på tilsvarende måte opprettet en annen spesiell konto i KOM med betegnelsen 'Kapitalkonto'. Begge disse to kontoene er opprettet for å gjøre det mulig å kombinere bruken av et pengeperiodiseringsprinsipp (hhv. 'modifisert kontantprinsipp' og 'modifisert påløptprinsipp') med det dobbelte bokholderis prinsipp samtidig som de spesielle regnskapskravene til hhv. STAT og KOM skal oppfylles.

## 7.5 Diskusjon

Alle organisasjoner må finansiere sine påløpte utgifter (dvs. betalingsforpliktelse) med inntekter (dvs. krav på innbetalinger). Utgiftene og inntektene påløper imidlertid på forskjellige måter i ulike typer organisasjoner. I en markedsbundet organisasjon (f.eks. privat eller offentlig bedrift) påløper utgiftene og inntektene i markedsmessige byttetransaksjoner. I en slik situasjon synes det å være allmenn enighet om at det er lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene som bør rapporteres i regnskapet (se nederste del av figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Derfor bruker forretningsregnskapet (FOR) et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, som kombineres med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti med en debetside og en creditside, for å rapportere lønnsomhetsresultatet via både betalingssiden (jf. balanse-regnskapkontoene) og ytelsessiden (jf. lønnsomhetsresultatregnskapkontoene) til markedstransaksjonene.

I den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen (statskassen og kommunekassen) står vi imidlertid ikke overfor markedsmessige byttetransaksjoner, men derimot enveis pengetransaksjoner (skatteinnbetaling fra én person, sosialutbetaling til en annen person osv.). I denne situasjonen er det pengevirkningen av inntektene og utgiftene som er av interesse (se øverste del av figur 2.1 i kap. 2, avsnitt 2.1). Et negativt pengeresultat

(utgiftene er større enn inntektene) viser at inntektene ikke er store nok til å dekke utgiftene, mens et positivt pengeresultat viser det motsatte. Ettersom det er pengevirksomheten av inntektene og utgiftene som er av interesse i den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen, er det et pengeperiodiseringsprinsipp som brukes i offentlige regnskap, slik som kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk (FKAM), det norske statsregnskapet (STAT) og det norske kommuneregnskapet (KOM).

I FKAM, STAT og KOM brukes riktignok ulike varianter av et pengeperiodiseringsprinsipp, samt ulike bokføringsmetoder og ulike typer konti. FKAM kombinerer 'anordningsprinsippet' med det enkle bokholderis prinsipp, anvendt på kameralistens enkeltsidige konto med en inntektsside og en utgiftsside. STAT kombinerer et 'modifisert kontantprinsipp' med det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti med en debetside og en kredittside. KOM kombinerer et 'modifisert påløptprinsipp' med det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti med en debetside og en kredittside.

Selv om det primært er pengevirksomheten av inntektene og utgiftene som er av interesse i offentlig sektor, hvor offentlige utgifter ikke finansieres gjennom markedsmessige byttransaksjoner, men derimot hovedsaklig av skatteinntekter, kan likevel lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene også være av interesse i denne sektoren. Dette gjelder for offentlige bedrifter som er mer lik private markedskoplete bedrifter enn den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen. En kommuneinnbygger må for eksempel betale for å reise med en kommunal buss (i form av å betale en bussbillett), på samme måte som han betaler bussbillett for å reise med en privat buss. På samme måte som det er av interesse å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene for det private buss-selskapet, er det også av interesse å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene for det kommunale buss-selskapet.

Denne lønnsomhetsvirkningen kan rapporteres ved utarbeidelse enten av forretningsregnskap (FOR) eller bedriftskameralistikk (BKAM). Hvis vi ser en kommunal bedrift (f.eks. et kommunalt buss-selskap) isolert fra resten av kommunen (dvs. kommunekassen), vil det være fordelaktig å

bruke det regnskapet som er spesielt utviklet for å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene, nemlig FOR. Men hvis vi ser det kommunale buss-selskapet i sammenheng med resten av kommunen, vil det derimot være en fordel å bruke en regnskapsmodell som muliggjør rapportering av inntektenes og utgiftenes pengevirksomhet (når det er av interesse; jf. offentlig budsjettkoplete kjerneforvaltning) samt rapportering av inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning (når det er av interesse; jf. offentlige markedskoplete bedrifter). Ettersom kameralregnskap (KAM) i form av FKAM og BKAM er en slik regnskapsmodell, vil det være fordelaktig å bruke KAM i form av BKAM, istedenfor FOR, ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap for offentlige bedrifter. Dermed unngår vi å måtte bruke to prinsipielt forskjellige bokføringsmetoder i samme kommune, nemlig *enkel bokføring* (i form av forvaltningskameralistisk enkel bokføring) i kommunekassen og *dobbel bokføring* (i form av kjøpmannens dobbelte bokføring) i det kommunale buss-selskapet. Vi kan nemlig bruke *enkel bokføring* både i *kommunekassen* (i form av forvaltningskameralistisk enkel bokføring) og i *det kommunale buss-selskapet* (i form av bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring).

## 7.6 Konklusjon

Jeg mener at både STAT og KOM fortsatt bør rapportere pengevirksomheten av inntektene og utgiftene, fordi staten (dvs. statskassen) og kommunene (dvs. kommunekassene) primært skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. STAT og KOM bør følgelig ikke erstattes av et lønnsomhetsregnskap (i form av en modifisert variant av FOR), hvor lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene rapporteres. Men STAT og KOM bør videreutvikles, fordi de i dag er kompliserte. Og et første naturlige skritt vil være å revidere pengeperiodiseringsprinsippene i STAT og KOM. Sagt med andre ord: I STAT bør vi erstatte det modifiserte kontantprinsippet med et revidert kontantprinsipp uten unntak, og i KOM bør vi erstatte det modifiserte påløptprinsippet med et revidert påløptprinsipp uten unntak. I en senere videreutviklingsfase kan vi også diskutere om det er kontantprinsippet og påløptprinsippet som

bør brukes i hhv. STAT og KOM, eller om disse to pengeperiodiseringsprinsippene muligens bør erstattes av anordningsprinsippet, som er et annet pengeperiodiseringsprinsipp.

I den grad det er ønskelig med rapportering av opplysninger som faller utenfor bokføringen når et pengeperiodiseringsprinsipp brukes, kan dette gjøres som et *tillegg* til bokføringen, f.eks. i form av noteopplysninger. Eksempler her er verdier for anleggsmidler, langsiktig gjeld og fondsavsetninger. På denne måten unngår vi å måtte summere grønne epler (jf. pengevirkningen av en investeringsutgift i form av en utbetaling eller gjeldsøkning) og grønne pærer (f.eks. lønnsomhetsvirkningen av investeringsutgiften i form av avskrivninger).

I dag brukes dobbel bokføring (dvs. debitering og kreditering av to ulike konti med samme beløp) både i STAT og KOM. Selv om vi rendyrker pengeperiodiseringsprinsippene i disse to regnskapene, er det fullt mulig å fortsette med å bruke dobbel bokføring. På den annen side er det en fordel å bruke enkel bokføring (dvs. en enkelt bokføring foretas på én side av én konto) ved utarbeidelse av pengeregnskap (se f.eks. Oettle, 1990; Monsen, 2001). Derfor brukes enkel bokføring i form av forvaltningskatedralistisk enkel bokføring ved utarbeidelse av forvaltningskatedralistikk, som er et tradisjonelt offentlig pengeregnskap. Hvis vi på et senere tidspunkt kommer frem til at anordningsprinsippet bør brukes i offentlig forvaltning i Norge, istedenfor kontantprinsippet og påløptprinsippet, bør vi vurdere å innføre forvaltningskatedralistisk enkel bokføring her, fordi denne bokføringsmetoden er spesielt utviklet nettopp for bruk av anordningsprinsippet.

## REFERANSER

- Bingen, H. (1990). *Statsbudsjettet og budsjettbehandlingen i Stortinget*. [Oslo]: Stortinget.
- Buschor, E. (1994). Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management. In E. Buschor & K. Schedler (Eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, pp. VII-XVIII. Berne/Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers.
- Chan, J.L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23(1), 13-20.
- Chatfield, M. (1977). *A History of Accounting Thought*. Robert Krieger Publishing Co.
- Danielsson, A. (1977). *Företagsekonomi – en översikt*. Lund: Studentlitteratur.
- Finansdepartementet. (2003). *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. (Norges offentlige utredninger [NOU] 2003:6). Oslo: Departementet.
- Høgheim, S. (2008). *Budsjettering i teori og praksis*. Gjesteforelesning ved Norges Handelshøyskole, 28. mars 2008.
- Jensen, B. og Monsen, N. (2009). *Regnskap i stat og kommuner: Om dagens regnskaper og et alternativ*. Elverum: Høgskolen i Hedmark, rapport nr. 7/2009.

- Johns, R. (1951). *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil*. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabeler.
- Kam, V. (1990). *Accounting Theory*. New York: John Wiley & Sons.
- Kinserdal, A. (1998). *Finansregnskap med analyse*. Del I. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Kosiol, E. (1967). *Buchhaltung und Bilanz*. Berlin: Walter de Gruyter & Co.
- Lee, T.A. (1986). *Towards a Theory and Practice of Cash Flow Accounting*. New York and London: Garland Publishing, Inc.
- Littleton, A.C. (1933). *Accounting Evolution to 1900*. American Institute Publishing Co.
- Mellemvik, F. (1987). *Behandling av lån i kommunale regnskaper*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Mellemvik, F., Monsen, N. and Olson, O. (1988). Functions of accounting – A discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4(3/4), 101-119.
- Monsen, N. (2001). Cameral accounting and cash flow reporting: some implications for use of the direct or indirect method. *The European Accounting Review*, 10(4), 705-724.
- Monsen, N. (2011). *Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblik på bruk i offentlig sektor*. Norges Handelshøyskole, rapport, 2011a.
- Monsen, N. (2011). *Statsregnskapet og kommuneregnskapet: En innføring med refleksjoner om veien videre*. Norges Handelshøyskole, rapport, 2011b.
- Monsen, N. (2011). Forvaltningskameralistikk for kommunekassen: Et eksempel. *Kommunal økonomi* (2), 6-10.
- Monsen, N. and Näsi, S. (1998). The contingency model of governmental accounting innovations: a discussion. *The European Accounting Review*, 7(2), 275-288.
- Monsen, N. and Wallace, W.A. (1995). Evolving financial reporting practices: a comparative study of the Nordic Countries' harmonization efforts. *Contemporary Accounting Research*, 11(2), 973-997.
- Mülhaupt, L. (1987). *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- Näsi, S. and Näsi, J. (1977). Accounting and business economics traditions in Finland – from a practical discipline into a scientific subject and field of research. *The European Accounting Review*, 6(2), 199-229.
- Oettle, K. (1990). Cameralistics. In E. Grochla & E. Gaugler (Eds.), *Handbook of German Business Management*. Berlin: C.E. Poeschel Verlag Stuttgart.
- Paton, W. (1962). *Accounting Theory*. Scholars Book Co., 1962, originally published in 1922.
- 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).
- Stortingets Budsjettkomite, *Innstilling S nr. 243* (1996-97).
- Sunde, Ø. (2002). *Kommuneregnskapet* (3. utgave) Moss: NKK Kommunaløkonomisk Forlag.
- Trålim, V., Axelsen, G. og Meland, C. (1998). *Bevilgningsreglementet 70 år: historikk og hovedprinsipper*. (Finansdepartementet, arbeidsnotat nr. 2/1998).

Vatter, W.J. (1966). Corporate stock equities. In Backer., M. (Ed.), *Modern Accounting Theory* (p. 251). Prentice-Hall.

Walb, E. (1926). *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe: Eine Grundlegung*. Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde.

Winjum, J. O. (1972). *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500 to 1750*. (Centre for International Education and Research in Accounting.

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

### ***Kommunale og fylkeskommunale 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).*

### ***Annet:***

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