

Regnskap for offentlig økonomi

Pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon

I offentlig økonomistyring er det behov både for pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon, nemlig i hhv. offentlig budsjettkoplete kjerneforvaltning og offentlige markedskoplete bedrifter. Derfor bør offentlig sektor bruke en regnskapsmodell som muliggjør rapportering både av pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon. Kameralregnskap, i form av forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk, er en slik regnskapsmodell.

INNLEDNING

Hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter (Mülhaupt, 1987). *Inntekter* representerer krav på innbetalinger, enten umiddelbart eller senere. *Utgifter* representerer forpliktelser til utbetalinger, enten umiddelbart eller senere. For at en organisasjon skal overleve, må den finansiere sine utgifter med inntekter. Ulike typer av organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på ulike måter. Og ifølge Danielsson (1977) kan vi skille mellom markedskoplete og budsjettkoplete organisasjoner, nettopp med utgangspunkt i hvordan de skaffer seg inntekter.

Markedskoplete organisasjoner skaffer

seg inntekter via markedsmessige byttetransaksjoner, hvor varer eller tjenester byttes mot penger. Private bedrifter er eksempler på slike organisasjoner. Offentlige organisasjoner (stater og kommuner) kan derimot i første omgang klassifiseres som budsjettkoplete organisasjoner. Offentlig kjerneforvaltning, slik som statskassen og kommunekassen, skaffer seg primært inntekter via enveistransaksjoner, i motsetning til via markedsmessige byttetransaksjoner. Med dette mener jeg at de mottar skatteinntekter fra innbyggerne, uten å gi noen direkte motytelse. Utgiftene (som påløper ved tjenestelevering til innbyggerne) pådras 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 utgiftene (herav benevnelsen 'budsjettkoplete organisasjoner')

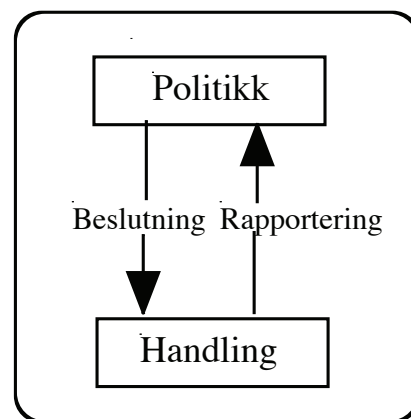
I offentlig sektor finner vi imidlertid også offentlige bedrifter (slik som kommunale lysverk og kommunale buss-selskap) i tillegg til den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen. Slike offentlige bedrifter skaffer seg inntekter fra sine tjenestemottakere (strømkunder og busspassasjerer) som betaler direkte for tjenestene. Dette betyr at offentlige bedrifter skaffer seg inntekter via markedsmessige byttetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig større likheter med private markedskoplete bedrifter enn med den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen når det gjelder anskaffelse av inntekter for å finansiere sine utgifter.

I den senere tid har vi internasjonalt kunnet observere forsøk på å styre den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen på samme måte som private markedskoplete bedrifter. Sagt på en annen måte: økonomistyringsidéer utviklet for bruk i privat sektor, referert til som 'ny offentlig økonomistyring' (engelsk: *New Public Management – NPM*) etter overføring til offentlig sektor,

er i ferd med å erstatte 'tradisjonell offentlig økonomistyring' (engelsk: *Traditional Public Management – TPM*), utviklet for bruk i budsjettkoplete kjerneforvaltning. Med denne utviklingen som bakteppe, er formålet å foreta en teoretisk diskusjon om hvilken type regnskapsinformasjon som bør utarbeides for bruk i offentlig økonomistyring, når vi tar hensyn til at vi i offentlig sektor finner både offentlig budsjettkoplete kjerneforvaltning og offentlige markedskoplete bedrifter.

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 økonomistyringen i en organisasjon. På et generelt plan kan vi beskrive økonomistyringsproblemet ved å si at vi finner to nivåer i en organisasjon, nemlig et politisk nivå og et handlingsnivå (se figur 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 rapportere tilbake til det politiske nivået i hvilken grad det politiske nivået sin beslutning er omsatt i handling.



Figur 1: Generelt



NORVALD MONSEN

er dr.oecon., professor ved Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap) og professor II ved Høgskolen i Hedmark (Rena).

Økonomistyring: Lønnsomhetsinformasjon

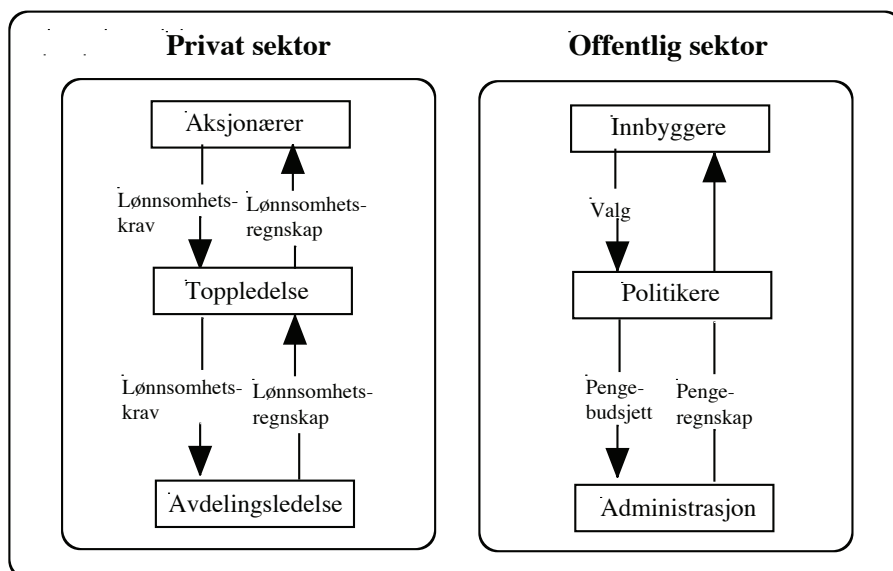
økonomistyringsproblem.

Her er det viktig å understreke at 'politikk' i figur 1 ikke refererer til et politisk nivå i betydningen partipolitikk, men derimot til et organisasjonsnivå hvor organisasjonens målsetting(er) bestemmes, enten organisasjonen er en privat bedrift eller en offentlig organisasjon, slik som stat og kommune. Figur 1 beskriver m.a.o. det generelle økonomistyringsproblemet i alle typer organisasjoner, inkludert private markedskoplete bedrifter, offentlig budsjettkoplete kjerneforvaltning og offentlige markedskoplete 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 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 markedskoplete bedrifter. Aksjonærer skyter inn finansielle midler (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) fra sine markedsmessige byttetransaksjoner. Dette kommer til uttrykk i form av et lønnsomhetskrav fra aksjonærene til toppledelsen (se figur 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



Figur 2: Styringsproblemet i privat og offentlig sektor (Kilde: Monsen, 2009, figur 1.2, s. 5)

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 forretnings-transaksjoner (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.

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 målsettingsdiskusjoner, i form av politiske diskusjoner blant politikere fra ulike politiske parti, svært viktige i offentlige organisasjoner.

Et konkret resultat av politiske målsettingsdiskusjoner i offentlige organisasjoner er det vedtatte budsjettet (kommunebudsjettet i en kommune og statsbudsjettet i staten). 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 'inntekts- og utgiftsbudsjett' eller alternativt som et 'pengebudsjett' (se figur 2). Gitt det faktum at budsjettet fokuserer på pengevirkningen av inntektene og utgiftene, 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 'inntekts- og utgiftsregnskap', som alternativt kan omtales som et 'pengeregnskap' (se figur 2).

Regnskap for offentlig økonomistyring: Pen

KAMERALREGNSKAP VS FORRETNINGSREGNSKAP

Kameralregnskap (KAM) ble utviklet i de tysktalende land i det kontinentale Europa (Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994) for bruk i offentlige organisasjoner. I dag finnes det to hovedvarianter av dette regnskapet, nemlig forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM), utviklet for bruk i hhv. offentlig budsjettkoplet kjerneforvaltning og offentlige markedskoplete bedrifter (se f.eks. Monsen, 2009). Begge baseres på bruk av enkel bokføring, nemlig hhv. 'forvaltningskameralistisk enkel bokføring' og 'bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring'. Førstnevnte bokføringsmetode brukes til å utarbeide et 'pengeregnskap' som rapporterer pengevirkningen av inntektene og utgiftene, mens sistnevnte bokføringsmetode brukes til å supplere inntektenes og utgiftenes pengevirkning med deres lønnsomhetsvirkning. Derfor brukes bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring til å utarbeide et 'modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap' (se figur 3)

I forretningsregnskapet (FOR), som er utviklet for bruk i private markedskoplete bedrifter, er fokuset på lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene (se f.eks. Monsen, 2009). For dette formål brukes den opprinnelige varianten av dobbel bokføring, referert til som 'kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode' (se Walb, 1926; Monsen, 2009). Når denne bokføringsmetoden brukes, rapporteres lønnsomhetsresultatet både i balanseregnskapet (som representerer betalingssiden til transaksjonene) og i lønnsomhetsresultatregnskapet (som representerer ytelsessiden til transaksjonene) (se f.eks. Monsen, 2009, for

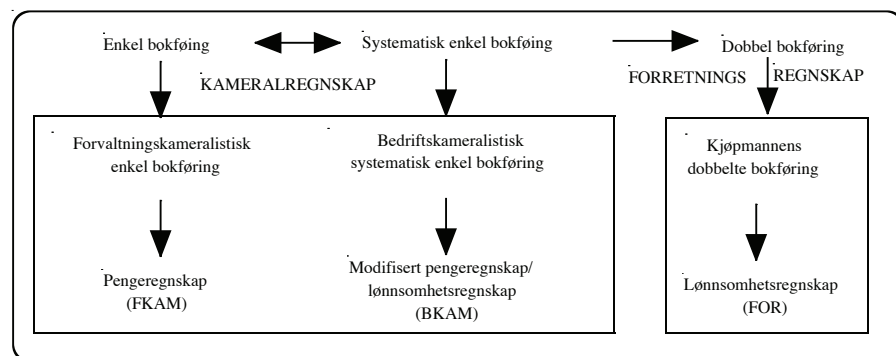
flere detaljer). Dessuten utarbeides det et integrert fullstendig balanseregnskap, som ikke bare viser lønnsomhetsresultatet (jf. egenkapitalendringen i løpet av perioden) men også gir en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital på balanse-tidspunktet. Dette betyr at kjøpmannens dobbelte bokføring ligger til grunn for utarbeidelse av 'lønnsomhetsregnskap' (se figur 3).

BKAM rapporterer nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon som FOR, nemlig i form av et lønnsomhetsresultatregnskap med tilhørende integrert fullstendig balanseregnskap. Dessuten inneholder BKAM et sterkere pengefokus enn FOR, noe som har sammenheng med at lønnsomhetsinformasjon supplerer pengeinformasjon innenfor BKAM, mens lønnsomhetsfokuset har erstattet pengefokuset innenfor FOR (se f.eks. Monsen, 2001). 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 (se Wysocki, 1965, s. 15). 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, 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 (for en nærmere innføring i FKAM, BKAM og FOR, inkludert talleksempler, se Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2009).

KONKLUSJON

En offentlig organisasjon (f.eks. en kommune) består både av en skattefinansiert kjerneforvaltning og markedsfinansierte bedrifter. Derfor er det behov for informasjon både om inntektenes og utgiftenes pengevirkning (i kjerneforvaltningen) og om inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning (i bedriftene). Gitt denne situasjonen vil det være en fordel å bruke en regnskapsmodell i offentlig sektor som muliggjør rapportering både av pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon, istedenfor å måtte bruke to prinsipielt forskjellige regnskapsmodeller i samme organisasjon, nemlig én regnskapsmodell for rapportering av pengeinformasjon i offentlig kjerneforvaltning og en annen regnskapsmodell for rapportering av lønnsomhetsinformasjon i de offentlige bedriftene.

Sammenligningen foran i artikkelen av kameralregnskap (KAM) og forretningsregnskap (FOR) har vist at KAM, i form av forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM), muliggjør rapportering av hhv. pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon. I FOR er imidlertid fokus rettet inn mot rapportering av lønnsomhetsinformasjon på bekostning av pengeinformasjon. Konklusjonen blir derfor at KAM, i form av FKAM og BKAM, bør brukes i offentlig sektor. Dermed unngår vi å måtte bruke to prinsipielt forskjellige bokføringsmetoder i samme offentlige organisasjon (f.eks. en kommune), nemlig *enkel bokføring* (i form av forvaltningskameralistisk enkel bokføring for rapportering av pengeinformasjon i kommunekassen) og *dobbel bokføring* (i form av kjøpmannens dobbelte bokføring for rapportering av lønnsomhetsinformasjon i kommunale bedrifter). Vi kan nemlig bruke *enkel bokføring* både i *kommunekassen* (i form av forvaltningskameralistisk enkel bokføring) og i *de kommunale bedriftene* (i form av bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring) for rapportering av hhv. pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon.



Figur 3: Kameralregnskap og forretningsregnskap (Kilde: Monsen, 2009, modifisert variant av figur 10.1, s. 124).

geinformasjon og lønnsomhetsinformasjon



REFERANSER

Buschor, E., Introduction: from advanced public accounting via performance measurement to new public management. In Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, pp. VII-XVIII (Berne/Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994).

Danielsson, A., *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).

Mellemvik, F., Monsen, N. and Olson, O., Functions of accounting – A discussion. *Scandinavian Journal of Management* (1988), 4(3/4), pp. 101-119.

Monsen, N., Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2009).

Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).

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

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