

# Om kommuneregnskap

**Kommunal- og regionaldepartementet (KRD) har gitt en omtale av kommuneregnskapet under tittelen *Om kommuneregnskapet. Kommuneøkonomi* (KRD, 2008). I det følgende vil jeg kommentere denne omtalen, og ta frem noen moment som jeg mener vil gi en mindre regnskapsteknisk, lettere forståelig og mer relevant omtale av dette regnskapet**

## OMTALE AV KOMMUNEREGNSKAPET

### Finansielt orientert regnskap

Første avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Kommunene fører et finansielt orientert regnskap i tråd med kommuneloven og budsjett- og regnskapsforskriftene. Kommuneregnskapet er arbeidskapitalorientert i og med at regnskapet skal vise all tilgang og anvendelse av midler. Arbeidskapitalen er lik differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Det innebærer at kommuneregnskapet sier noe om kommunens evne til å dekke sine forpliktelser.**

Dette utsagnet er riktig, og første og siste setning er de sentrale: Kommuneregnskapet er et finansielt orientert regnskap, eller m.a.o. et pengeregnskap, og det sier noe om kommunens evne til å dekke sine forpliktelser. Men det som står mellom første og siste setning er regnskapsteknisk og lite informativt. For det første, begrepet 'arbeidskapital' defineres som differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Dette er riktignok regnskapsteknisk korrekt, men det har et balansefokus. Med det mener jeg at postene omløpsmidler og kortsiktig gjeld finnes i kommunens balanseregnskap. Hvis vi retter oppmerksomheten mot kommunebudsjettet, vil vi erfare at det ikke utarbeides en budsjettet balanse. Ogettersom budsjettkontroll, dvs. sammenligning av regnskapet med budsjettet, står svært sentralt i kommunene, ville det vært mer informativt å ta utgangspunkt i informasjon som er felles i kommunebudsjettet og kommuneregnskapet, enn å ta utgangspunkt i regnskapsmessige balanseposter, når kommuneregnskapet skal forklares.

Hvilken informasjon er så felles i kommunebudsjettet og kommuneregnskapet? Det er informasjon om kommunens utgifter (i form av forpliktelse til utbetalinger) og inntekter (i form av krav på innbetalinger). Sagt på en annen måte: I kommunebudsjettet fremgår det hvor store utgifter politikerne har vedtatt skal brukes på ulike formål og hvordan de skal finansieres i form av inntekter. I kommuneregnskapet rapporteres det hvor store utgiftene til ulike formål ble (i form av påløpte utgifter) og hvordan de faktisk ble finansiert (i form av påløpte inntekter). Jeg mener derfor at det er mer informativt å omtale kommuneregnskapet som et utgifts- og inntektsregnskap enn som et arbeidskapitalregnskap. Dette er i tråd med Mülhaupts (1987) utsagn om at et offentlig regnskap er et utgifts- og inntektsregnskap.

### Kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp

Andre avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Periodiseringsprinsippet i kommuneregnskapet er at regnskapet skal føres etter anordningsprinsippet. Dette prinsippet innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i regnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når regnskapene avsluttes. At transaksjonen er "kjent" innebærer at varer og tjenester må være levert/utført eller mottatt i regnskapsperioden. Det er dermed ikke betalingstidspunktet som er avgjørende for regnskapsføringen, men som hovedregel anskaffelses- og anvendelsestidspunktet.**

Når vi leser dette avsnittet støter vi på flere problemer, som i stor grad skyldes de

misvisende og uklare begrepsdefinisjonene som brukes. For det første brukes begrepet 'anordningsprinsippet' til tross for at det ikke viser til bokføring av utgifter og inntekter som er anordnet (anvist) for hhv. utbetaling og innbetaling. Kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp viser derimot til alle kjente utgifter og inntekter, eller m.a.o. påløpte utgifter og påløpte inntekter. I utgangspunkt ville derfor begrepet 'påløptprinsippet' vært mer informativt å bruke enn begrepet 'anordningsprinsippet' når det refereres til det periodiseringsprinsippet som spesifiserer hva vi skal bokføre i kommuneregnskapets pengeresultatregnskap, som består av driftsregnskap og investeringsregnskap. Men fordi vi finner flere unntak fra bokføring av påløpte utgifter og påløpte inntekter (f.eks. låneforbruk istedenfor låneinntekt samt ulike interne finansieringstransaksjoner), kan pengeperiodiseringsprinsippet i kommuneregnskapet med fordel omtales som et 'modifisert påløptprinsipp' istedenfor som 'påløptprinsippet'.

For det andre synes det som om KRD har problemer med å forklare forskjellene på en utgift og en utbetaling samt en inntekt og en innbetaling, fordi departementet skriver 'utgift/utbetaling' og 'inntekt/innbetaling'. Dette fører bl.a. til 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 antydning ovenfor, 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'. Dette betyr videre at begrepet 'kjent' byttes ut med begrepet 'påløpt', og det betyr at periodiseringsprinsippet refererer til pengetransaksjoner i form av utgifter og



# pet – en kommentar

inntekter. Ettersom kommuneregnskapet er et pengeregnskap, mener jeg det vil være en fordel at kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp refererer til utgifter og inntekter, istedenfor til varer og tjenester, slik som i det refererte avsnittet ovenfor.

## Driftsdel og investeringsdel

Tredje avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Kommuneregnskapet skal stilles opp i en driftsdel og en investeringsdel. I driftsdelen inngår kommunens løpende inntekter, og anvendelsen av disse (driftsutgiftene). I investeringsdelen inngår andre inntekter som ikke er løpende, og anvendelsen av disse (investeringsutgifter). Inntekter som inngår i investeringsdelen kan ikke anvendes til driftsformål, men det er anledning til å benytte løpende inntekter til investeringsformål. Lånte midler kan kun finansiere utgifter i investeringsregnskapet, og kan ikke benyttes til å finansiere driftsformål. Avdrag på lån skal som hovedregel føres som driftsutgifter.**

En inndeling av kommuneregnskapet i en driftsdel og en investeringsdel synes å være informativt, fordi det er forskjell på drifts- og investeringsaktiviteter. Når det er sagt, kan det diskuteres om avdragsutgifter bør rapporteres i driftsregnskapet, slik forskriftene krever, eller om slike utgifter heller bør rapporteres i investeringsregnskapet. Hvis vi tar utgangspunkt i at kommuneregnskapet er et pengeregnskap og vi betrakter en låneinntekt som en investeringstransaksjon, eller m.a.o. en kapitaltransaksjon, kan det argumenteres for at en avdragsutgift også bør betraktes som en slik transaksjon, og dermed bør rapporteres i investeringsregnskapet og ikke i driftsregnskapet.

## Balanseregnskap

Fjerde avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Kommuneregnskapet omfatter et balanseregnskap, med en oppstilling av eiendeler (anleggsmidler og omløpsmidler), gjeld (langsiktig og kortsiktig) og egenkapital. Under egenkapitalen skal blant annet særskilte**

**formålsbundne midler og midler som er forbeholdt investeringsformål skilles ut på egne poster.**

Igjen, dette er en regnskapsteknisk riktig forklaring. Men igjen, dette er lite informativt. For det første, balanseregnskapet har aldri stått sentralt i et tradisjonelt offentlig pengeregnskap. Her er fokus på utviklingen i kommunens utgifter og inntekter, ikke på verdier for verdipapirer, anleggsmidler, rådhus osv. Dette økte balansefokus i kommuneregnskapet er påvirket av balansefokus i det lønnsomhetsregnskapet (forretningsregnskap) som utarbeides i privat sektor. I et lønnsomhetsregnskap utgjør nemlig balanseregnskapet en viktig del sammen med et resultatregnskap som rapporterer lønnsomhetsvirkningen av en bedrifts inntekter og utgifter.

For det andre, og som påpekt ovenfor, budsjetteres ikke noen balanse. Derimot utarbeides det en oversikt over budsjetterte utgifter og budsjetterte inntekter. Istedenfor et avsnitt med fokus på kommunens balanseregnskap, burde KRD heller tatt med et avsnitt med fokus på budsjettkontroll. Her burde departementet fremhevet betydningen av at kommuneregnskapet rapporterer samme type informasjon som budsjettet, slik at regnskapet kan sammenlignes med budsjettet som et ledd i budsjettkontrollen.

## Avskrivninger

Femte avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Varige driftsmidler aktiveres som anleggsmidler, og skal avskrives i balanseregnskapet. Avskrivningene skal også føres opp i regnskapets driftsdel, men disse inngår ikke i kommunens finansielle resultat, og omfattes ikke av balansekravet til driften. Hensikten med disse avskrivningene er primært å synliggjøre verdiforringelsen av de varige driftsmidlene.**

Kommuneregnskapet er i utgangspunkt et pengeregnskap. Avskrivninger av varige driftsmidler representerer ingen pengetransaksjoner, men derimot en lønnsomhetsmessig periodisering av investeringsutgiftene over flere regnskapsperioder. Dette betyr at



## NORVALD MONSEN

Norvald Monsen er dr. oecon., professor ved Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap) og professor II ved Høgskolen i Hedmark (Afdeling for økonomi- og ledelsesfag, Rena).

>>> fortsetter  
på neste side



avskrivninger er fremmedelement som ikke hører hjemme i et pengeregnskap, og følgelig heller ikke i kommuneregnskapet. Verdier på varige driftsmidler er også fremmedelement i et pengeregnskap; her er det investeringsutgiftene for de varige driftsmidlene som er av interesse. Og dette er nettopp årsaken til at investeringsutgifter bokføres med pengevirkning i kommuneregnskapets pengeresultatregnskap, nærmere bestemt i investeringsregnskapet.

Gitt at hensikten med avskrivninger primært er å synliggjøre verdiforringelsen av varige driftsmidler, slik KRD fremhever, kan dette med fordel vises som et tillegg til kommuneregnskapet, for eksempel i form av en note eller en tabell. Alternativt kan vi supplere kommuneregnskapet, som er et pengeregnskap, med et eget anleggsmiddelregnskap, som vil være et lønnsomhetsregnskap. Hvis vi gjør det på denne måten slipper vi for det første å måtte følge dagens kompliserte bokføringsprosedyre som gjelder for anleggsmidler og avskrivninger i kommuneregnskapet (dvs. kreditering og debitering av to balansekonti, nemlig kontoen varige driftsmidler og kapitalkontoen, etterfulgt av en debitering og kreditering av minst to driftsregnskapskonti). For det andre slipper vi å måtte bokføre avskrivninger (dvs. ikke-pengetransaksjoner) i kommuneregnskapet. Dermed blir pengefokuset i kommuneregnskapet mer rendyrket enn det er i dag.

## Resultat

Sjette avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Balansekravet innebærer at kommunen må ha et finansielt resultat som er tilstrekkelig til å dekke driftsutgiftene (inklusive renter og avdrag på lån). I tillegg må resultatet være tilstrekkelig til å dekke:**

- avsetninger av ubrukte inntekter i driftsdelen som er øremerket bestemte driftsformål
- tidligere års underskudd
- og eventuelt andre avsetninger som anses nødvendige av hensynet til god kommunal økonomiforvaltning

Hensikten med å ha et finansielt resultat (dvs. pengeresultat) som er tilstrekkelig til å dekke driftsutgiftene er god. Men igjen, etter min mening gis det her en regnskapsteknisk og lite informativ forklaring. For det første,

hvorfor bruke begrepet 'balansekravet' når det ikke har vært et balansefokus i offentlig sektor (se ovenfor). La oss derimot igjen vende tilbake til begrepene 'inntekt' og 'utgift', og for eksempel si følgende: 'Kommunen må ha driftsinntekter som er tilstrekkelig til å dekke driftsutgiftene (inklusive renteutgifter og avdragsutgifter)'.

Begrepet 'resultat' er upresist og ble derfor ikke brukt i den foreslåtte formuleringen ovenfor. Vi kan nemlig periodisere påløpte inntekter og påløpte utgifter med henblikk på deres respektive pengevirkning eller lønnsomhetsvirkning. Derfor står vi overfor to ulike typer av resultat, nemlig et penge-resultat (i form av differansen mellom inntektenes positive pengevirkning og utgiftenes negative pengevirkning) og et lønnsomhetsresultat (i form av differansen mellom inntektenes positive lønnsomhetsvirkning og utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning) (se f.eks. Monsen, 2011a, for flere detaljer).

I KRDs sjette avsnitt fremgår det også at 'resultatet' må være tilstrekkelig til å dekke avsetninger og tidligere års underskudd. Her blander departementet igjen pengetransaksjoner (jf. bokføring av inntekter og utgifter) og ikke-pengetransaksjoner (jf. bokføring av avsetninger og tidligere års underskudd). I den grad man ønsker at kommunene også ivaretar andre krav enn krav av pengemessig karakter (jf. pengekravet om at driftsinntektene skal dekke driftsutgiftene), for eksempel regnskapsmessige avsetninger, kan dette med fordel gjøres som et tillegg til bokføringen i kommuneregnskapet (f.eks. i et eget avsetningsregnskap).

## God kommunal regnskapsskikk

Siste avsnitt i KRDs omtale er formulert slik:

**Kommuneregnskapet skal, utover det som følger av lov og tilhørende forskrifter, føres i tråd med god kommunal regnskapsskikk. Utarbeidelsen og utgivelsen av standarder for god kommunal regnskapsskikk, samt fortolkningen av prinsipielle spørsmål i tilknytning til avgitte standarder, finnes på nettsidene til Foreningen for god kommunal regnskapsskikk's internettsider.**

Idéen med å opprette *Foreningen for god kommunal regnskapsskikk* synes jeg er god, fordi denne foreningen kan supplere de reglene som finnes i kommuneloven og

tilhørende forskrifter. Men dette forutsetter at foreningen utvikler standarder innenfor rammen av et pengeregnskap, ettersom kommuneregnskapet er et pengeregnskap. Dette gjør dessverre ikke foreningen i dag. Den tar derimot utgangspunkt i regnskapsstandarder utarbeidet for bruk i privat sektor, hvor det utarbeides lønnsomhetsregnskap i form av forretningsregnskap. Jeg kan imidlertid forstå hvorfor foreningen har valgt et slikt utgangspunkt. For det første er det en internasjonal trend i retning av å erstatte tradisjonelle offentlige pengeregnskap med samme regnskap som utarbeides i privat sektor (dvs. lønnsomhetsregnskap i form av forretningsregnskap). Dette viser det faktum at mange land har innført, eller er i ferd med å innføre, såkalte 'internasjonale offentlige regnskapsstandarder' (*International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)). Disse standardene er modifiserte versjoner av 'internasjonale regnskapsstandarder' (*International Financial Reporting Standards* (IFRS)) for utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap i privat sektor (se f.eks. Monsen, 2010).

For det andre, merknadene til den kommunale regnskapsforskriften, som er utgitt av KRD, viser til regnskapsloven bl.a. når det gjelder utarbeidelse av balanseregnskap. Regnskapsloven inneholder regnskapsregler for private bedrifter. Ettersom KRD bruker private regnskapsregler som referanseramme for de kommunale regnskapsreglene, er det naturlig at *Foreningen for god kommunal regnskapsskikk* også bruker disse private regnskapsreglene som sin referanseramme. Men etter min mening er dette likevel sterkt beklagelig, fordi det fører til at vi blander pengetransaksjoner (jf. pengevirkningen av inntektene og utgiftene) og lønnsomhets-transaksjoner (jf. lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene). For å si det på en annen måte: Vi summerer grønne epler (jf. inntektenes og utgiftenes respektive pengevirkning) og grønne pærer (jf. inntektenes og utgiftenes respektive lønnsomhetsvirkning). Ettersom både eplene og pærene er grønne (jf. norske kroner), er det ikke så lett å se at det er epler og pærer vi summerer (jf. vi summerer norske kroner). Men i samsvar med utsagnet om at 'vi kan ikke summere epler og pærer' (selv om de begge er grønne) og få en meningsfull sum, kan vi heller ikke summere pengebeløp og lønnsomhetsbeløp i kommuneregnskapet og få en meningsfull sum (selv om de begge er oppgitt i norske kroner; jf. grønne).







## AVSLUTNING

KRD bruker regler for utarbeidelse av regnskap i privat sektor som referanseramme i sin omtale av kommuneregnskapet, til tross for at disse reglene ligger til grunn for utarbeidelse av forretningsregnskap, som rapporterer lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene. Dette er et naturlig fokus i privat sektor, fordi formålet med en bedrifts forretningsvirksomhet er å bidra til en lønnsom avkastning av denne virksomheten. Dette betyr at en slik bedrift skaffer seg inntekter (i form av innbetalinger) gjennom markedsmessige byttestransaksjoner (dvs. varer/tjenester byttes mot penger).

Kommunene skaffer seg ikke inntekter gjennom slike markedsmessige byttestransaksjoner, men derimot gjennom enveis pengetransaksjoner. Med dette mener jeg at en innbygger betaler skatt til kommunen uten at han får en direkte motytelse fra kommunen. Kommunen bruker denne skatteinntekten til å finansiere utgifter som påløper som en følge av tjenester levert til en annen innbygger (f.eks. sosialhjelp til én av kommunens eldre innbyggere). I denne situasjonen med enveis pengetransaksjoner, er det viktig å sørge for at inntektene er store nok til å finansiere utgiftene, ettersom inntektene ikke påløper som en følge av at utgiftene påløper. Dette medfører at kommunene har behov for informasjon om utgiftens og inntektenes respektive pengevirkning. Dette er nettopp årsaken til at et tradisjonelt offentlig regnskap er et pengeregnskap i form av et utgifts- og inntektsregnskap.

Kommuneregnskapet er en variant av et tradisjonelt offentlig pengeregnskap, som i utgangspunkt rapporterer utgiftenes og inntektenes respektive pengevirkning. Følgelig brukes et pengeperiodiseringsprinsipp i kommuneregnskapet. Utgangspunktet for utarbeidelse av et informativt og relevant kommuneregnskap er derfor det aller beste. Et problem med kommuneregnskapet i dag, er imidlertid at det i økende grad påvirkes av lønnsomhetstenkning (jf. forretningsregnskap), noe som fører til en blanding av penge- og lønnsomhetstransaksjoner i dette regnskapet. Et annet problem er at viktige begrep defineres misvisende og uklart i de kommunale regnskapsforskriftene. Dette gjelder først og fremst kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp, som benevnes 'anordningsprinsippet', til tross for at det



er utgifter som er påløpt, med enkelte unntak og inntekter som er påløpt, med enkelte unntak det vises til, i motsetning til utgifter som er anordnet for utbetaling og inntekter som er anordnet for innbetaling. En bedre benevnelse på kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp ville derfor vært 'modifisert påløptprinsipp'. Videre er det et problem at forskriftene ikke presenterer klare definisjoner på viktige begrep, slik som 'utgift', 'utbetaling', 'inntekt', 'innbetaling' og 'resultat'. Dermed blir det vanskelig å forstå hvilken type informasjon vi finner i et kommuneregnskap.

Slik jeg tolker kommuneloven, de kommunale budsjettforskriftene og de kommunale regnskapsforskriftene, skal kommuneregnskapet rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av (skatte)inntekter i kommunekassen (se også Monsen, 2011b). I en omtale av kommuneregnskapet mener jeg derfor at det burde vært med en omtale også av kommunebudsjettet og om forholdet mellom kommunebudsjettet og kommuneregnskapet. Budsjettkontroll, i form av en sammenligning av budsjett og regnskap, står nemlig svært sentralt i en demokratisk forvaltning av offentlige (skatte)inntekter. Det er nemlig med sitt budsjettvedtak at politikerne, som representanter for innbyggerne, gir uttrykk for hvilke utgifter (skatte)inntektene skal finansiere.

Avslutningsvis vil jeg si at det er positivt at KRD gir en innføring i kommuneregnskapet på en lett tilgjengelig måte, nemlig på regjeringens nettsider. Men denne omtalen kan med fordel gjøres mindre regnskapsteknisk og dermed lettere forståelig, samtidig som den kan gjøres mer relevant med tanke på at budsjettkontroll er en svært viktig oppgave for kommuneregnskapet. En slik forbedring

av omtalen av kommuneregnskapet kan departementet oppnå ved å endre sin referanseramme fra lønnsomhetsregnskap (i form av forretningsregnskap, utviklet for bruk i privat sektor) til pengeregnskap (i form av forvaltningskammeralistikk, utviklet for bruk i offentlig forvaltning; se f.eks. Monsen, 2009, 2010, 2011a,c, for en innføring i forvaltningskammeralistikken).

## REFERANSER

- Kommunal- og regionaldepartementet (KRD). Om kommuneregnskapet. *Kommuneøkonomi* (08.01.2008; se: [www.regjeringen.no](http://www.regjeringen.no))
- Monsen, N., Forvaltningskammeralistikk – et alternativ til statsregnskapet og kommuneregnskapet, *Magma* (2009), nr. 10, s. 32-43.
- Monsen, N., Public sector accounting: Democratic control of public money by using administrative cameralistics, *International Journal of Governmental Financial Management* (2010), X(1), pp. 20-34.
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges handelshøyskole: Rapport, 2011a).
- Monsen, N., Statsregnskapet og kommuneregnskapet: En innføring med refleksjoner om veien videre (Norges handelshøyskole: Rapport, 2011b).
- Monsen, N., Forvaltningskammeralistikk for kommunekassen: Et eksempel *Kommunal økonomi* (2011c), nr. 2, s. 6-10).
- Mülhaupt, L. *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).

Norvald Monsen