

Pengestrøm og statsregnskap: En

I *Kommunal økonomi* (9/2012) uttaler *Revisorforeningen* seg om statsregnskapet i Norge. Det er positivt at foreningen engasjerer seg i videreutviklingen av statsregnskapet, men dessverre bruker foreningen feil referanseramme (i form av regnskap i privat sektor) som grunnlag for sin uttalelse. Derfor skal denne artikkelen foreslå en annen videreutvikling av statsregnskapet enn *Revisorforeningen*.

Innledning

I *Kommunal økonomi* (9/2012) uttaler *Revisorforeningen* følgende om statsregnskapet (s. 29):

”Det er oppsiktsvekkende at det bare er opposisjonen på Stortinget som nå ønsker å utrede endring av regnskapsprinsippene...”

Det er mulig at dette er oppsiktsvekkende for *Revisorforeningen*. Men det burde ikke være oppsiktsvekkende når vi tar hensyn til at det er viktige forskjeller mellom den norske stat og private bedrifter (mer om dette nedenfor). Og disse forskjellene har nettopp resultert i at det brukes andre regnskapsprinsipper i staten enn i private bedrifter. *Revisorforeningen* fortsetter:

”EU har vedtatt et direktiv om finansiell rapportering etter periodiserte prinsipper. Hvilke grunner er det for å velge vår egen standard, ...” (s. 29)

Et meget godt spørsmål. Men dessverre venter ikke *Revisorforeningen* på å få besvart dette spørsmålet, før den konkluderer med at vi bør erstatte dagens regnskapsprinsipp i statsregnskapet med det prinsippet som foreningen omtaler som periodiseringsprinsippet. Jeg vil likevel besvare spørsmålet, og håper *Revisorforeningen* deretter vil revurdere sin oppfatning om hvilket regnskapsprinsipp vi bør bruke i statsregnskapet. Og jeg håper også at andre lesere av *Kommunal økonomi* vil ta hensyn til svaret på spørsmålet, før de gjør seg opp sin egen mening om hvilket regnskapsprinsipp som statsregnskapet bør baseres på. Det er nemlig ikke nødvendigvis slik at fordi EU (eller andre internasjonale organisasjoner) vedtar noe, så er det som

blir vedtatt bedre enn det vi har.

Inntekter og utgifter

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser) som må finansieres av inntekter (i form av innbetalingskrav). Ifølge Mülhaupt (1987) er derfor *inntekt* og *utgift* de to hovedbegrepene i et regnskap. Ulike typer organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Private bedrifter skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttransaksjoner (dvs. kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Danielsson (1977) omtaler derfor slike bedrifter som markedskoplede organisasjoner. Offentlig forvaltning, slik som statskassen og kommunekassen, skaffer seg derimot inntekter primært i form av skatt fra innbyggerne uten å gi noen direkte motytelse. Sagt med andre ord, den skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. Utgiftene påløper i ulike deler av forvaltningen, slik som skoleavdelingen og helseavdelingen, 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. Danielsson (1977) omtaler derfor offentlig forvaltning som en budsjettkoplede organisasjon.

Penge- og lønnsomhetsvirkninger

Inntektene og utgiftene til en organisasjon, referert til som påløpte inntekter og påløpte utgifter, vil alltid ha pengevirkning som påvirker organisasjonens pengebeholdning i form av pengeeiendeler minus gjeld. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld. Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, kan derfor inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på deres respektive penge- eller lønnsomhetsvirkning. Derfor står vi overfor to ulike periodiseringsprinsipper (og ikke kun ett, slik *Revisorforeningen* antyder): et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp* (det er sistnevnte prinsipp *Revisorforeningen* omtaler som periodiseringsprinsippet; se f.eks. Monsen, 2012a, for flere detaljer).

I offentlig sektor (i det minste i kontinentaleuropa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning (også omtalt som innbetalingsanvisning og

utbetalingsanvisning) skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (anvisningsmyndighet). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet. Dette 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 (anvist) for innbetaling og utbetaling eller om de er innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet, anordningsprinsippet (anvisningsprinsippet) og kontantprinsippet.

Perioderegnskap

Alle regnskap er perioderegnskap, selv om periodelengdene kan variere. Et årsregnskap er et perioderegnskap for et år, mens et halvårsregnskap er et perioderegnskap for et halvt år. På tilsvarende måte er et prosjektregnskap et perioderegnskap for prosjektperioden, som kan være kortere eller lengere enn et år. Med dette som bakgrunn, blir det lite meningsfullt å antyde, slik *Revisorforeningen* gjør, at et regnskap utarbeidet i privat sektor (som kan omtales som lønnsomhetsforretningsregnskap (LFOR)) er et periodisert regnskap, mens et regnskap utarbeidet i statlig sektor (som kan omtales som statsregnskap (STAT)) ikke er et periodisert regnskap.

Det er riktig at innholdet i STAT skiller seg fra innholdet i LFOR. Men begge regnskapene er perioderegnskap, og hvis vi refererer til en periodelengde på et år, er begge regnskapene årsperioderegnskap. I STAT finner vi et pengefokus, mens vi i LFOR finner et lønnsomhetsfokus. Eller sagt på en annen måte: I STAT periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning (ved bruk av kontantprinsippet), mens i LFOR periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning (ved bruk av et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp) (se f.eks. Monsen, 2012a,b, for flere detaljer).

Staten vs. private bedrifter

I *Revisorforeningens* uttalelse (s. 29) om statsregnskapet kan vi også lese følgende:

”Det er oppsiktsvekkende at det bare er opposisjonen på Stortinget som nå ønsker å utrede endring av regnskapsprinsippene. Stoltenberg I-regjeringen fikk dette utredet. Den enstemmige innstillingen fra Marianne

kommentar til Revisorforeningen

Andreassens statsbudsjettutvalg i 2003 bør nå gjennomføres. Eller blir det en partipolitisk diskusjon uten å ta hensyn til faglige tilrådinger?"

Det er riktig at utvalget kom med en enstemmig innstilling om å utrede innføring av samme periodiseringsprinsipp i staten som det prinsippet som brukes i privat sektor. Men hvis utvalget hadde vært annerledes sammensatt, er det langt fra sikkert at dette ville blitt en enstemmig innstilling. Hvis undertegnede hadde vært medlem av utvalget, ville det i hvert fall ikke blitt en enstemmig innstilling som sa at staten burde erstatte sin pengeperiodisering av inntektene og utgiftene (ved bruk av kontantprinsippet) med den lønnsomhetsperiodiseringen som brukes i privat sektor (dessverre upresist omtalt som det såkalte periodiseringsprinsippet). For hvorfor skal staten periodisere sine inntekter og utgifter på en lønnsomhetsmessig måte, når den ikke har en lønnsomhetsmålsetting? Dessuten vil jeg påstå at det er meningsløst å periodisere inntektene og utgiftene på en lønnsomhetsmessig måte, når vi ikke står overfor markedsmessige byttetransaksjoner, men derimot enveis pengetransaksjoner. La meg utdype dette nærmere i det følgende.

En privat bedrift pådrar seg utgifter i form av betalingsforpliktelser når den skaffer seg råvarer for å produsere kulepennner. Når disse kulepennene deretter selges til kundene, pådras inntekter i form av krav på innbetalinger fra de kundene som mottar kulepennene. Her står vi følgelig overfor markedsmessige byttetransaksjoner (jf. markeskoplet organisasjon): betalingsforpliktelser (som fører til utbetalinger) byttes mot råvarer og kulepennner byttes mot innbetalingskrav (som fører til innbetalinger). I denne markedsmessige byttesituasjonen er det meningsfullt å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning, for det viser om det er lønnsomt å gå til anskaffelse av råvarer for å produsere kulepennner som deretter selges til kundene. Og det er jo nettopp lønnsomhet som er bedriftens målsetting.

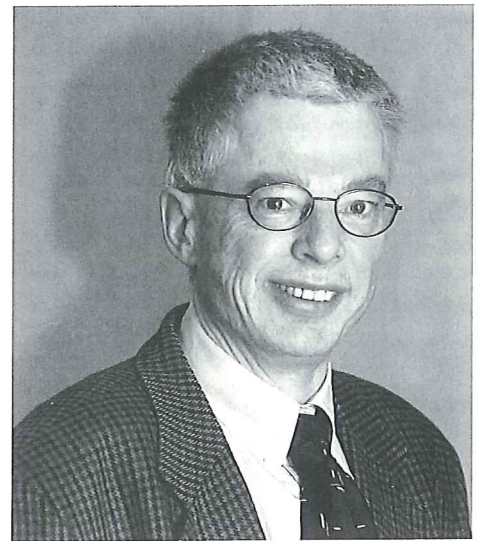
Den norske stat pådrar seg også utgifter i form av betalingsforpliktelser, for eksempel i form av lønnsutgifter, når den ansetter lærere ved våre høyskoler. Men studentene betaler ikke i døren når de går inn på en forelesning (slik de betaler i døren når de går inn på en privat buss); lønnsutgiftene finansieres derimot av skatteinntekter som staten mottar fra skattebetalerne. Og skattebetalerne

skattebetaling avhenger av deres personlige inntekter, og ikke av eventuelle tjenester de mottar fra staten (og heller ikke av hvor mange studenter som velger å delta på en bestemt forelesning). Dette betyr at vi her står overfor enveis pengetransaksjoner (jf. budsjettkoplet organisasjon): staten mottar skatt fra en skattebetaler uten å gi ham en direkte motytelse. I denne situasjonen er det meningsløst å periodisere inntektene og utgiftene ved bruk av et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, slik *Revisorforeningen* foreslår: Det er ikke noe problem å bli lønnsom, når man kan skaffe seg inntekter (ved å henvise til skatteloven) uten å måtte pådra seg utgifter (til tjenesteproduksjon). Eller bedre uttrykt: det er meningsløst med et lønnsomhetsfokus i denne situasjonen.

Det som derimot er viktig, er å sørge for at inntektene er store nok til å finansiere utgiftene. Derfor må den pengemessige virkningen av inntektene og utgiftene rapporteres i regnskapet, for å sikre at utbetalte utgifter finansieres av innbetalte inntekter. Dette er en viktig grunn til at inntektene og utgiftene i STAT periodiseres ved bruk av et pengeperiodiseringsprinsipp (i form av kontantprinsippet). En annen viktig grunn til at det er et pengeregnskap som utarbeides i staten, er at vi finner et pengefokus i statsbudsjettet. Våre felles skatteinntekter skal nemlig forvaltes på en demokratisk måte. Hvis politikerne, som representanter for innbyggerne, vedtar å bruke penger på en ny skole (i form av budsjetterte investeringsutgifter) så skal penger brukes på denne skolen. Og for å kunne kontrollere dette, må vi selvfølgelig ha samme fokus i statsregnskapet (STAT) som i statsbudsjettet: Statsbudsjettet har et pengefokus og STAT må derfor også ha samme fokus (i form av rapportering av inntektenes og utgiftenes kontante pengevirksomheter; jf. kontantprinsippet).

AVSLUTNING

Revisorforeningen bruker lønnsomhetsforretningsregnskap (LFOR) som referanseramme når den uttaler seg om statsregnskapet (STAT). Etersom LFOR er utviklet for bruk i privat sektor hvor vi står overfor markedsmessige byttetransaksjoner, hvor lønnsomhet er målsettingen og hvor budsjett ikke spiller noen rolle, passer ikke LFOR i statlig sektor, hvor vi derimot står overfor enveis pengetransaksjoner og hvor budsjettet spiller en viktig rolle for å sikre at skatteinntektene forvaltes på en demokratisk måte.



NORVALD MONSEN

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

>>> fortsetter
på neste side



Dermed er spørsmålet som *Revisorforeningen* stiller besvart: Det finnes meget gode grunner til at STAT fortsatt bør være et pengeregnskap: Det er behov for å sikre at inntektene er store nok til å finansiere utgiftene, ettersom de ikke påløper som en følge av at utgiftene påløper (jf. enveis pengetransaksjoner); STAT må følgelig ha et pengefokus. Dessuten er det behov for å kunne kontrollere at skatteinntektene forvaltes på en demokratisk måte, slik som statsbudsjettet med sitt pengefokus gir uttrykk for. STAT, hvor forvaltningen av skatteinntektene rapporteres, må følgelig også av denne grunn ha et pengefokus; dermed kan STAT sammenlignes med statsbudsjettet.

Når det er sagt, er det ikke sikkert at dagens variant av STAT er den beste varianten. Det er godt mulig at pengeperiodiseringen av inntektene og utgiftene i STAT (jf. kontantprinsippet) kan videreutvikles og forbedres, men kontantprisset bør ikke erstattes av

det lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet som brukes i private regnskap (LFOR). Og for å vende tilbake til et av sitatene fra *Revisorforeningen* gjengitt ovenfor, så er jeg enig i at vi bør ta hensyn til faglige tilrådinger: Og min regnskapsfaglige tilråding (som jeg også ville ha kommet med hvis jeg hadde vært medlem av Marianne Andreassens statsbudsjettutvalg) er følgende: Vi bør videreutvikle statsregnskapet (STAT) med utgangspunkt i en pengeregnskapsteori som er spesielt utviklet for bruk i offentlig (inkludert statlig) sektor, og ikke med utgangspunkt i en lønnsomhetsregnskapsteori som er utviklet for bruk i privat sektor (LFOR), slik som foreslått av *Revisorforeningen* (med henvisning til et EU-vedtak) samt foreslått av det nevnte statsbudsjettutvalget. Og det finnes faktisk en slik pengeregnskapsteori: Kameralregnskapsteori (se f.eks. Monsen, 2012a).

Referanser

- Danielsson, A., *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).
- Monsen, N., *Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor* (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave 2012a).
- Monsen, N., *Statsregnskapet og kommuneregnskapet: En innføring med refleksjoner om veien videre* (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave 2012b).
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Revisorforeningen, *Pengestrøm og statsregnskap*, *Kommunal økonomi* (2012), nr. 9, s. 29.