

BØR KOMMUNENE UTARBEIDE PENGEREGNSKAP ELLER LØNNSOMHETSREGNSKAP? ^F

Empirisk og teoretisk diskusjon



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

INNLEDNING

I offentlig forvaltning har vi i de senere år sett en internasjonal trend i retning av å innføre internasjonale offentlige regnskapsstandarder (*International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS); se for eksempel Lüder og Jones 2003), som er modifiserte varianter av internasjonale standarder for utarbeidelse av regnskap i privat sektor (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) (se for eksempel Lüder 2009, Monsen 2010). Historisk har det imidlertid vært utarbeidet andre typer regnskap i offentlig forvaltning, og et eksempel er forvaltningskameralistikk.

En vanlig betegnelse på regnskap i privat sektor er perioderegnskap (*accrual accounting*). Dette regnskapet ble imidlertid ikke sammenlignet med tradisjonelle offentlige regnskap, slik som forvaltningskameralistikk, før man startet med å forsøke å harmonisere offentlige regnskap med private regnskap, i form av utarbeidelse av IPSAS basert på IFRS. Og det ble heller ikke undersøkt hvilken type regnskap politikere og tjenestemenn i offentlig sektor ønsker.

Med dette som bakgrunn er formålet med artikkelen å diskutere – med utgangspunkt i to uavhengige studier – hvilken type regnskap som bør utarbeides for en kommune. Den første studien var et flerårig empirisk forskningsprosjekt i kommune-kassen i Bergen, omtalt som Bergensprosjektet. Med kommune-kasse refereres det til kjernevirksomheten i en kommune, som er det som vanligvis oppfattes som kommunen (det vil si skoleforvaltningen, helseforvaltningen og så videre, eller med andre ord kommuneforvaltningen). Dette betyr at kommunale bedrifter, som også er en del av en kommune, ikke omtales i denne artikkelen. For å gjøre fremstillingen noe enklere, brukes imidlertid begrepet kommune når det henvises til kommune-kassen (det vil si kommunen uten kommunale bedrifter), istedenfor å bruke begrepet kommune-kasse. Det understrekes derfor at denne artikkelen fokuserer på kommune-kasse-regnskapet, som er en kommunes hovedregnskap (og vanligvis omtales som kommuneregnskapet); artikkelen omtaler ikke regnskapene til kommunale bedrifter. Den andre studien er en regnskapsteoretisk

sammenligning av perioderegnskap i privat sektor og forvaltningskammeralistikk, omtalt som en regnskaps-teoretisk studie.

Artikkelen er strukturert slik: I neste avsnitt gis det en omtale av de to hovedbegrepene i et regnskap, for å etablere en begrepsmessig referanseramme for bruk senere i artikkelen. Deretter presenteres den første studien (Bergensprosjektet), fulgt av den andre studien (regnskapsteoretisk studie). Artikkelen avsluttes med en oppsummering og konklusjon.

INNTEKTER OG UTGIFTER

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser) som må finansieres av inntekter (i form av innbetalingskrav). Ifølge Mülhaupt (1987; tysk tekst) er derfor *Einnahme* (inntekt) og *Ausgabe* (utgift) de to hovedbegrepene i et regnskap (se for eksempel Monsen 2012 for en nærmere omtale av disse to begrepene på norsk). Ulike typer organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Private bedrifter skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttetransaksjoner (det vil si kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Danielsson (1977) omtaler derfor slike bedrifter som markedskoblede organisasjoner. Offentlig forvaltning, slik som staten og kommunen, 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 budsjettkopledd organisasjon.

I offentlig sektor finner vi også offentlige bedrifter, slik som kommunale lysverk og kommunale busselskap, i tillegg til offentlig forvaltning. 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 byttetransaksjoner, og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private, markedskoblede bedrifter enn med offentlig, budsjettko-

SAMMENDRAG

Kommunene utarbeider i dag pengeregnskap, mens private bedrifter utarbeider lønnsomhetsregnskap. Er dette en forskjell som bør videreføres, eller bør kommunene erstatte sine pengeregnskap med lønnsomhetsregnskap? Dette spørsmålet diskuteres i artikkelen med utgangspunkt i to uavhengige studier: Den første studien var et større empirisk forskningsprosjekt i Bergen kommune. Den andre studien er en regnskapsteoretisk sammenligning av private lønnsomhetsregnskap og offentlige pengeregnskap i form av forvaltningskammeralistikk.

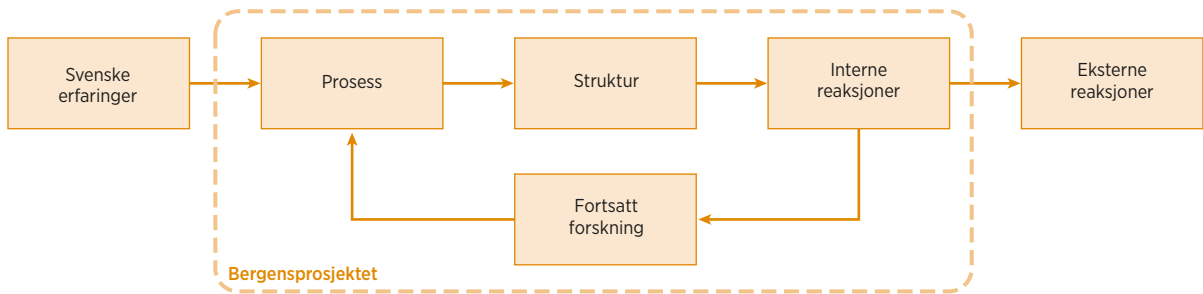
plet forvaltning når det gjelder tilgang på inntekter for å finansiere utgifter, og kan derfor også omtales som markedskoblede organisasjoner.

PENGE- OG LØNNSOMHETSVIRKNINGER

Inntektene og utgiftene til en organisasjon, referert til som påløpte inntekter og utgifter, vil alltid ha pengevirksomhet 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: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp* (se for eksempel Monsen 2013 for flere detaljer).

I offentlig sektor (i det minste i kontinental-Europa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (for eksempel rådmannen i en kommune). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet (for eksempel kommunkasserer). Dette medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirksomhet: Inntektene og utgiftene kan periodiseres

FIGUR 1 Oversikt over forskningsprosessen (Kilde: Monsen 2004: 15, figur 1)



med henblikk på om de er påløpt, om de er anordnet for innbetaling og utbetaling, eller om de er innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet.

BERGENSPROSJEKTET

Bergensprosjektet (BP) var et flerårig empirisk forskningsprosjekt som en forskergruppe ved Norges Handelshøyskole gjennomførte sammen med politikere og tjenestemenn i Bergen kommune på 1980-tallet. Et formål med prosjektet var å utvikle og utarbeide en ny årsrapport for kommunen i samsvar med ønsker og behov til politikere og tjenestemenn i kommunen. Et annet formål var å studere prosessen med å utvikle og utarbeide den nye årsrapporten samt studere rapportens innhold og reaksjoner på rapporten. Derfor kan forskningsprosjektet beskrives som et aksjonsforskningsprosjekt, hvor forskerne studerte et sosialt system som de selv var med på å forandre (jf. Argyris mfl. 1985: 8).

Forskergruppen deltok i utvikling og utarbeiding av Bergen kommunes nye årsrapport (for 1984–86). Første versjon av årsrapporten var sterkt påvirket av årsrapporten til Uppsala kommun i Sverige. Dessuten ble de kommunale regnskapsforskriftene studert (se Mellemvik 1987, Monsen 1987). Intervju med kommunens toppolitikere og ledende tjenestemenn (referert til som lokale aktører) ble også gjennomført, både for å få vite deres reaksjoner på kommunens offisielle årsregnskap utarbeidet i samsvar med de kommunale regnskapsforskriftene, og for å finne ut om de eventuelt hadde ønsker for en ny årsrapport (se Monsen 1993, Olsen 1987). Prosessen med å utarbeide årsrappor-

ten for 1984 påvirket strukturen på denne rapporten, inkludert rapportens innhold, noe som igjen førte til interne reaksjoner, det vil si reaksjoner fra lokale aktører. De interne reaksjonene ble analysert av forskerne, og de påvirket i neste omgang prosessen med å utarbeide etterfølgende årsrapport (for 1985) og så videre. Dette betyr at aksjonsforskningsprosessen i Bergen kommune kan beskrives som en stegvis prosess bestående av aksjoner og reaksjoner (se figur 1; jf. Polesie 1981), eller som en småstegsmetode (*muddling through*; Lindblom 1959).

Etter at forskergruppen hadde deltatt i å utvikle og utarbeide de tre første årsrapportene for Bergen kommune, fortsatte kommunen med å utarbeide årsrapporter på egen hånd. Aksjonsforskningsprosessen, inkludert årsrapportene samt reaksjoner på disse rapportene, har blitt studert tidligere (se Høgheim 1992, Mellemvik 1989, Mellemvik og Olson 1996, Monsen 1993, Olsen 1990, Olson 1987). Andre norske kommuner begynte også å utarbeide lokalt utformede årsrapporter som tillegg til sine offisielle, forskriftsbaserte kommuneregnskap. Denne utviklingen kan betraktes som eksterne reaksjoner på BP og er diskutert i Mellemvik og Monsen (1993).

HOVEDOVERSIKTEN

Da utviklingen av en regnskapsrapport for presentasjon i den nye årsrapporten ble påbegynt, tok man utgangspunkt i den viktigste regnskapsrapporten i kommunens forskriftsbaserte årsregnskap, nemlig hovedoversikten (HO; se vedlegg 1). Ettersom HO i utgangspunktet representerte en pengeregnskapsrapport, burde den være enkel å forstå. Dette var imidlertid ikke tilfellet. For det første rapporterte HO påløpte inntekter og

utgifter, men inneholdt dessuten mange interne finansieringstransaksjoner som ikke representerte inntekter eller utgifter. For det andre ble HO utarbeidet ved bruk av en spesiell og komplisert dobbel bokføringsmetode (se for eksempel Monsen 1987, 1993). Intervjuer med politikere i Bergen kommune viste derfor at det var et ønske om å utvikle en mer informativ regnskapsrapport for kommunen (Olsen 1987). Av spesiell interesse er det å fremheve at intervjuene viste at det ikke var et ønske om rapportering av lønnsomhetsinformasjon. Det var derimot et ønske om å få en oversikt over hvordan kommunen hadde anskaffet og anvendt sine finansielle midler (se Høgheim 1992, Monsen 1993, Olsen 1987). Derfor ble det besluttet å utvikle en ny regnskapsrapport for kommunen som viste tilgang på og bruk av finansielle midler, omtalt som finansieringsanalyse.

UTVIKLING AV EN FINANSIERINGSANALYSE

Det viste seg å være vanskelig å utarbeide en finansieringsanalyse med utgangspunkt i HO. Derfor tok det omkring seks måneders arbeid å gjøre dette, hovedsakelig i form av eliminering av interne finansieringstransaksjoner, slik at vi stod igjen med påløpte inntekter og utgifter (Monsen 1993). Strukturen på den første finansieringsanalysen var transaksjonsbasert, det vil si at ulike typer transaksjoner ble presentert, men ikke aggregert i ulike grupper, og regnskapstall for siste treårsperiode ble presentert (se vedlegg 2). Hovedgrunnen til at denne varianten ble utarbeidet, var et ønske om å få reaksjoner fra lokale aktører før finansieringsanalysen ble videreutviklet. Disse reaksjonene kom i formelle intervjuer, via uformelle tilbakemeldinger og på en seminarserie (totalt fem seminarer) for de lokale aktørene (se Monsen 1993). Seminarene som ble arrangert av forskergruppen, fant sted våren 1985, før kommunens første årsrapport (det vil si årsrapporten for 1984) ble utgitt. Seminar deltakerne fikk hjemmeoppgaver som de skulle løse i mindre grupper mellom seminarene, og én av oppgavene gikk ut på å utarbeide en finansieringsanalyse for Bergen kommune. På etterfølgende seminar ble det en omfattende diskusjon om finansieringsanalysen, og dette var første gang de lokale aktørene forsto og diskuterte regnskapstall for sin egen kommune. Spesielt erfarte de at kommunen var inne i en ekspansjonsfase, og ikke en stagnasjonsfase, slik alle trodde (Monsen 1993).

Som et resultat av denne diskusjonen om finansieringsanalysen på seminaret ble noen mindre endringer gjennomført før analysen ble presentert i kommunens første årsrapport (det vil si årsrapporten for 1984). Intervjuer med de lokale aktørene etter publiseringen av årsrapporten viste at de var svært positive til rapporten. De hadde imidlertid fortsatt noen vanskeligheter med å forstå finansieringsanalysen og ønsket derfor at den ble videreutviklet, slik at den ble mer informativ. Flere ulike varianter av finansieringsanalysen ble deretter diskutert, og tre ble valgt for videre studier. To av disse var modifiserte versjoner av 1984-analysen, og den tredje var i stor grad kopi av en finansieringsanalyse presentert i årsrapporten til Uppsala kommun for 1982. Sistnevnte analyse grupperte transaksjonene i tre ulike kategorier: løpende virksomhet, investeringsvirksomhet og finansieringsvirksomhet. Første versjon av en slik finansieringsanalyse hadde tidligere vært presentert i Uppsala kommuns årsrapport for 1978 (se Monsen 1993).

Et av medlemmene i forskergruppen gjennomførte nye intervjuer med de lokale aktørene for å finne ut hvilken av de tre finansieringsanalysevariantene de ønsket presentert i årsrapporten for 1985. Samtlige ønsket en finansieringsanalyse supplert med nærmere forklaringer i årsrapporten, fordi de ønsket å få tydelig forklart hvordan kommunen hadde anskaffet finansielle midler, og hvordan midlene var anvendt. Flertallet ønsket det tredje alternativet, som var strukturert i løpende virksomhet, investeringsvirksomhet og finansieringsvirksomhet. Derfor ble denne varianten benyttet i årsrapporten for 1985. Noen mindre endringer basert på ytterligere intervjuer med de samme lokale aktørene ble senere gjennomført, før finansieringsanalysen ble presentert i årsrapporten for 1986 (se Monsen 1993).

BERGENSMODELLEN

Finansieringsanalysen i Bergen kommunes årsrapport for 1986 omtales som Bergensmodellen (BM; se vedlegg 3). BM rapporterer påløpte inntekter og utgifter, gruppert i løpende virksomhet, investeringsvirksomhet og finansieringsvirksomhet. I tillegg til regnskapstall for de tre siste årene rapporteres også budsjettall samt avvik mellom budsjett og regnskap for siste år.

I regnskapslitteratur som omhandler finansieringsanalyser, har begrepet arbeidskapital (definert som omløpsmidler minus kortsiktig gjeld) spilt en viktig rolle (se for eksempel Rosen og DeCoster 1969). Derfor ble dette begrepet brukt i BM. Hvis vi imidlertid tar utgangspunkt i den tidligere omtalen av inntekter og utgifter i denne artikkelen, kan vi konstatere følgende: Differansen mellom påløpte inntekter og utgifter viser netto pengevirkning av inntektene (i form av innbetalingskrav) og utgiftene (i form av betalingsforpliktelse). Istedenfor å omtale differansen mellom påløpte inntekter og utgifter som endring i arbeidskapital, slik som i BM, kan vi derfor omtale den som et pengeresultat i form av påløpt pengeresultat eller som nettoinntekt.

I BM er det tatt med en oversikt hvor endringen i arbeidskapital (jf. påløpt pengeresultat eller nettoinntekt) dekomponeres for å rapportere endringen i likvide midler (i form av kassebeholdning og bankinnskudd). Sistnevnte endring viser forskjellen mellom påløpte inntekter som er innbetalt og påløpte utgifter som er utbetalt i regnskapsperioden. Følgelig representerer også denne differansen et pengeresultat, nemlig netto kontant pengevirkning av inntektene og utgiftene. Istedenfor å omtale den siste linjen i BM (se vedlegg 3) som endring i likvide midler, kan vi derfor omtale den som et pengeresultat i form av kontantresultat eller som netto kontantinntekt.

Hvis vi i BM erstatter det regnskapstekniske begrepet arbeidskapital med begrepet nettoinntekt samt erstatter begrepet endring i likvide midler med begrepet netto kontantinntekt, blir det tydeligere at BM er en regnskapsrapport som rapporterer pengevirkningen av inntektene og utgiftene (jf. omtalen av inntekter og utgifter foran i artikkelen).

OPPSUMMERING

BM (det vil si finansieringsanalysen i Bergen kommunes årsrapport for 1986) er nesten identisk med finansieringsanalysen i kommunens årsrapport for 1985, og intervjuer med lokale aktører med utgangspunkt i sistnevnte årsrapport viste at de var svært positive til denne finansieringsanalysen. Spesielt syntes de oversikten over utviklingen i kommunens påløpte inntekter og utgifter var svært interessant. Dessuten syntes 17 av de 19 lokale aktørene som ble intervjuet, at det var av spesiell interesse ikke bare å se regnskapstall, men også

budsjettall, slik at regnskapet kunne sammenlignes med budsjettet (se Monsen 1993).

Dette betyr at det i BP, som var et empirisk forskningsprosjekt i Bergen kommune, fremkom ønske om rapportering av pengevirkningen av inntektene og utgiftene. Dette ønsket var begrunnet med aktørenes behov for å se hvordan kommunen hadde anskaffet og anvendt sine finansielle midler. Det var ikke begrunnet med henvisning til regnskapsteori.

REGNSKAPSTEORETISK STUDIE

Da BP ble gjennomført på 1980-tallet, var det lite kunnskap om kameralregnskap (KAM) utenfor de tyskspråklige land. En viktig årsak til dette var at regnskapet nesten utelukkende var omtalt i tyskspråklig litteratur. Og det var ikke vanlig – verken i internasjonal engelskspråklig eller norskspråklig regnskapslitteratur – å referere til tyskspråklig litteratur. Av denne grunn var KAM ukjent for deltakerne i BP. Følgelig ble ikke KAM brukt som en del av referanserammen i dette empiriske forskningsprosjektet. Etter at én av forskerne fra BP senere ble gjort oppmerksom på tysk kameralregnskapslitteratur av en tysk venn og kollega, har det imidlertid blitt mulig å tilegne seg kunnskap om dette regnskapet, og det kan derfor nå brukes som en del av den regnskapsteoretiske referanserammen i denne artikkelen.

Regnskap i privat sektor kan omtales som forretningsregnskap (FOR; *commercial accounting*; se for eksempel Chan 2003). Dermed fremheves det at regnskapet baseres på private bedrifters forretningsvirksomhet. Og dette regnskapet har utviklet seg over tid fra kontantforretningsregnskap (KFOR) via systematisk forretningsregnskap (SFOR) til dagens variant av perioderegnskap som brukes i privat sektor (se for eksempel Monsen 2013). Sistnevnte regnskap kan mer informativt omtales som et lønnsomhetsforretningsregnskap (LFOR) enn som perioderegnskap (*accrual accounting*), fordi vi står overfor ulike periodiseringsprinsipp, slik som påpekt ovenfor, og dermed også ulike typer perioderegnskap (*different types of accrual accounting*).

I offentlig sektor har det historisk vært utarbeidet andre typer regnskap enn FOR. Et slikt regnskap er kameralregnskap (KAM), som ble utviklet for bruk i offentlig sektor i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land (Tyskland, Sveits og Østerrike; se for

TABELL 1 Lønnsomhetsforretningsregnskap (LFOR) og forvaltningskameralistikk (FKAM)

	LØNNSOMHETS- FORRETNINGSREGNSKAP (LFOR)	FORVALTNINGSKAMERALISTIKK (FKAM)
(1) Formål	<ul style="list-style-type: none"> informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter 	<ul style="list-style-type: none"> informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning
(2) Oppgaver	<ul style="list-style-type: none"> rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalings siden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) rapportering av integrerte, fullstendige balanse-regnskapskonti (eiendeler, gjeld og egenkapital) 	<ul style="list-style-type: none"> budsjettkontroll innbetalings- og utbetalingskontroll kassekontroll rapportering av et pengeresultat
(3) Periodiseringsprinsipp	<ul style="list-style-type: none"> lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp 	<ul style="list-style-type: none"> pengeperiodiseringsprinsipp (anordningsprinsippet)
(4) Inntekts-/ utgiftsvirkning	<ul style="list-style-type: none"> lønnsomhetsvirkning 	<ul style="list-style-type: none"> pengevirksomhet
(5) Type regnskap	<ul style="list-style-type: none"> lønnsomhetsregnskap 	<ul style="list-style-type: none"> pengeregnskap (anordningsregnskap)
(6) Konti/konto	<ul style="list-style-type: none"> kjøpmannens konti (debet- og kreditsider; kun én kolonne på hver side) 	<ul style="list-style-type: none"> den kameralistiske kontoen (inntekts- og utgiftssider; fire kolonner på hver side)
(7) Bokføringsmetode	<ul style="list-style-type: none"> kjøpmannens dobbelte bokføring 	<ul style="list-style-type: none"> forvaltningskameralistisk enkel bokføring

eksempel Buschor 1994, Mühlaupt 1987, Walb 1926; se også Monsen 2013). Og i likhet med FOR har også KAM utviklet seg over tid og består i dag av to varianter: forvaltningskameralistikk (FKAM) og bedriftskameralistikk (BKAM), utviklet for bruk i henholdsvis offentlig forvaltning og offentlige bedrifter (se for eksempel Monsen 2013). Etersom fokus i denne artikkelen er på regnskap for en kommunekasse som er en offentlig forvaltning, og ikke også på offentlige (kommunale) bedrifter, avgrensens omtalen av KAM til FKAM (se for eksempel Monsen 2013 for en omtale av BKAM). I tabell 1 presenteres derfor en sammenligning av dagens variant av FOR (LFOR) og FKAM. Tabellen forklarer nærmere i det følgende.

LFOR er utviklet for å rapportere informasjon til bruk for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter. FKAM er derimot utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning (se 1 i tabell 1). Dette innebærer at offentlige inntekter og utgifter skal kontrolleres på en demokratisk måte, i den forstand at skatteinntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratiske budsjettvedtak. De ulike formålene til LFOR og FKAM fører til ulike oppgaver samt bruk av ulike periodiseringsprinsipp for å rapportere ulike inntekts- og utgiftsvirkninger (se 2–4 i tabell 1).

Mühlaupt (1987) påpeker at i dagens samfunn med vår arbeidsdeling kan en bedrift kun produsere og selge varer/tjenester når den forbruker varer/tjenester som den mottar fra andre, og som den betaler for. Derfor er det naturlig å rapportere bedriftens lønnsomhetsresultat på to måter: via betalings siden og via ytelsessiden (eller med andre ord produksjonssiden). Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via betalings siden, tar man utgangspunkt i inngående og utgående betalinger. Eller sagt på en annen måte: påløpte inntekter (i form av krav på innbetalinger) og påløpte utgifter (i form av forpliktelse til utbetalinger) periodiseres med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning ved bruk av betalingskonti i form av balanseregnskapskonti.

Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via ytelsessiden, tar man derimot utgangspunkt i utgående og inngående ytelser (varer/tjenester). Eller sagt på en annen måte: påløpte inntekter (som et beløpsmessig uttrykk for utgående ytelser, for eksempel kulepenn) og påløpte utgifter (som et beløpsmessig uttrykk for inngående ytelser, for eksempel råvarer) periodiseres med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning ved bruk av lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Og i LFOR rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via både betalings- og ytelsessidene, representert ved balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskonti.

I FKAM periodiseres derimot inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning (ved bruk av anordningsprinsippet) for å oppfylle fire oppgaver: (1) budsjettkontroll (sammenligning av budsjettall hentet fra budsjettet og regnskapstall hentet fra den kameralistiske kontoen; se tabell V2 i vedlegg 4), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger, bokført i V-kolonnene til denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av innbetalingene og utbetalingene, bokført i V-kolonnene til den kameralistiske kontoen) og (4) rapportering av et pengeresultat (som forskjellen mellom anordnede inntekter og utgifter i form av innbetalings- og utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen).

Disse ulikhetene medfører at LFOR og FKAM representerer to forskjellige typer regnskap: lønnsomhetsregnskap og pengeregnskap i form av anordningsregnskap (se 5 i tabell 1). Når det gjelder konti eller konto (se 6 i tabell 1), bruker LFOR kjøpmannens konti med debet- og kreditsider, hvor det kun finnes én kolonne på hver side (se tabell V1 i vedlegg 4). FKAM bruker derimot den kameralistiske kontoen med en inntektsside og en utgiftsside, og på hver av sidene finnes det fire ulike kolonner (se tabell V2 i vedlegg 4). Også bokføringsmetodene er forskjellige. I LFOR brukes kjøpmannens dobbelte bokføring, mens forvaltningskameralistisk enkel bokføring brukes i FKAM (se 7 i tabell 1; se vedlegg 4 for flere detaljer).

OPPSUMMERING OG KONKLUSJON

I et empirisk forskningsprosjekt i en kommune (BP) fremkom det ønske om rapportering av pengevirkningen av kommunens påløpte inntekter og utgifter. Dette betyr at vi her står overfor et *empirisk argument* for at den studerte kommunen bør utarbeide pengeregnskap. Dette empiriske argumentet kan riktignok ikke generaliseres statistisk til andre kommuner. Men ettersom det er mange likheter mellom den studerte kommunen og andre kommuner, inkludert den måten de skaffer seg inntekter på for å finansiere påløpte utgifter (jf. budsjettkoplede organisasjoner med enveis pengetransaksjoner), kan politikere og tjenestemenn i andre kommuner vurdere om det empiriske argumentet for utarbeidelse av penge-

regnskap for Bergen kommune også er relevant for deres egne kommuner. Dessuten kan de utviklede regnskapsbegrepene (jf. pengeregnskap, påløpt pengeresultat (nettoinntekt) og kontantresultat (netto kontantinntekt)) generaliseres analytisk (jf. Yin 1984). Sagt på en annen måte: Disse regnskapsbegrepene kan brukes i skrifter om regnskap for kommuner og andre offentlige organisasjoner (slik som staten) og i den fortsatte diskusjonen om regnskap for offentlig forvaltning (som består både av kommuner og staten) når man vil fremheve pengevirkningen av inntektene og utgiftene.

I den regnskapsteoretiske studien fremkom følgende: LFOR er utviklet for å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene for private bedrifter (det vil si markedskoplede organisasjoner) både via betalingssiden (i form av balanseregnskapskonti) og via ytelsessiden (i form av lønnsomhetsresultatregnskapskonti), supplert med rapportering av integrerte, fullstendige balanseregnskapskonti (inneholdende eiendeler, gjeld og egenkapital). FKAM er derimot utviklet for å rapportere pengevirkningen av inntektene og utgiftene for offentlig forvaltning (det vil si budsjettkoplede organisasjon) for å oppfylle fire oppgaver: budsjettkontroll, innbetalings- og utbetalingskontroll, kassekontroll og rapportering av et pengeresultat.

Med utgangspunkt i at en kommune er en offentlig forvaltning og dermed en budsjettkoplede organisasjon som står overfor enveis pengetransaksjoner med behov for pengeinformasjon i form av pengevirkningen av inntektene og utgiftene, slik som forklart foran i artikkelen, står vi her overfor følgende *regnskapsteoretiske argument*: FKAM, som er et pengeregnskap, og ikke LFOR, som er et lønnsomhetsregnskap, bør utarbeides for en kommune.

Konklusjonen på denne artikkelen blir dermed følgende: Når vi kombinerer de to uavhengige argumentene (fra Bergensprosjektet og fra den regnskapsteoretiske studien), står vi overfor både et *empirisk argument* og et *regnskapsteoretisk argument* som tilsier at pengeregnskap bør utarbeides for den studerte kommunen. Og disse to argumentene tilbys leserne for bruk i diskusjoner om hvilken type regnskap som bør utarbeides for andre kommuner samt for andre typer budsjettkoplede organisasjoner som også står overfor enveis pengetransaksjoner. M

VEDLEGG 1

BERGEN KOMMUNE

HOVEDOVERSIKT (HO) FOR 1984
(NOK millioner)

	DRIFTSUTG. OG -INNTEKTER			NYBYGG OG NYANLEGG MV.		
	Utgifter	Inntekter	Netto-utgifter	Utgifter	Inntekter	Netto-utgifter
1.0 Fellesutgifter	323	328	-5	3		3
1.1 Sentraladministrasjon	120	8	112	4		4
1.2 Undervisning	555	156	399	30		30
1.3 Helsevern	160	89	71	2	4	-2
1.4 Sosial omsorg og sosial trygd	543	221	322	27	2	25
1.5 Kirker, kulturformål	100	15	85	6		6
1.6 Utbyggings- og boligformål	436	283	153	145	27	118
1.7 Kommunens forretningsdrift	64	34	30	13	3	10
1.8 Ymse formål	239	29	210	12	4	8
Sum	2 540	1 163	1 377	242	40	202
1.90 Skatter mv.		1 250	-1 250			
1.91 Skatteutjevningmidler		6	-6			
Overskudd på løpende utgifter/inntekter	2 540	2 419	121			
Nybygg og nyanlegg mv.	242	40	202			
Underskudd før lån og avsetninger	2 782	2 459	323			
1.92 Tidl. års regn. over-/underskudd	23	2	21			
1.93 Utlån	56	29	27			
1.94 Overførte bevilgninger	17	8	9			
1.95 Fond	78	24	54			
1.96 Lån av fondsmidler		20	-20			
1.97 Kontantbeholdningen	16	19	-3			
1.98 Eksterne lån	121	315	-194			
1.99 Årets regn. over-/underskudd		217	-217			
	3 093	3 093				

(Kilde: Monsen 1993: 75, tabell 5.1)

VEDLEGG 2

BERGEN KOMMUNE

FINANSIERINGSANALYSE
(NOK)

	1984		1983		1982	
	1 000 KR.	PROSENT	1 000 KR.	PROSENT	1 000 KR.	PROSENT
Tilgang på midler						
Skatt	1 255 978	47,1	1 223 589	50,1	1 142 184	55,7
Statlige overføringer	351 756	13,2	270 824	11,1	233 571	11,4
Renter	21 119	0,8	16 241	0,7	27 193	1,3
Andre overføringer	146 650	5,5	164 943	6,8	136 232	6,6
Andre inntekter	316 148	11,9	266 555	10,9	209 630	10,2
Nye lån	319 431	12,0	324 518	13,3	225 041	11,0
Avdrag utlån	29 322	1,1	21 595	0,9	13 931	0,7
Økning kortsiktig gjeld	212 011	7,9	110 007	4,5		
Reduksjon kasse mv.			41 787	1,7	62 878	3,1
Reduksjon fordringer	14 627	0,5				
Reduksjon andre omløpsmidler	1 009	0				
	2 668 051	100,0	2 440 059	100,0	2 050 660	100,0
Bruk av midler						
Driftsutgifter	1 522 929	57,1	1 413 519	57,9	1 242 076	60,6
Renter	164 779	6,2	140 898	5,8	103 592	5,1
Andre overføringer	516 034	19,3	392 465	16,1	326 116	15,9
Netto investeringer	201 752	7,6	298 072	12,2	184 072	8,9
Avdrag eksterne lån	120 858	4,5	119 620	4,9	105 826	5,2
Nye utlån	56 410	2,1	60 441	2,5	43 332	2,1
Økning fordringer			14 096	0,6	22 025	1,1
Økning andre omløpsmidler			948	0	112	0
Reduksjon kortsiktig gjeld					23 509	1,1
Økning kasse mv.	85 289	3,2				
	2 668 051	100,0	2 440 059	100,0	2 050 660	100,0

(Kilde: Kilde: Monsen 1993: 89, tabell 6.1)

VEDLEGG 3

BERGEN KOMMUNE

BERGENSMODELLEN (BM)
(NOK millioner)

REGNSKAP				VEDTATT BUDSJETT	AVVIK
1984	1985	1986		1986	1986
			Løpende virksomhet		
			<i>Inntekter</i>		
1 256	1 462	1 614	Skatter	1 601	13
352	488	459	Statlige overføringer	420	39
484	575	657	Andre inntekter	614	43
			<i>Utgifter</i>		
-2 041	-2 255	-2 472	Driftsutgifter	-2 290	-182
-165	-188	-230	Renteutgifter og kurstap	-225	-5
-114	82	28	A. Løpende virksomhet netto	120	-92
			Investeringsvirksomhet		
40	39	44	Investeringsinntekter	35	9
-239	-208	-221	Investeringsutgifter	-184	-37
-199	-169	-177	B. Investeringer netto	-149	-28
			Finansieringsvirksomhet		
			<i>Innlåning</i>		
319	286	305	Nye eksterne lån	279	26
-121	-85	-54	Avdrag eksterne lån	-48	-6
			<i>Utlåning</i>		
29	38	38	Avdrag utlån	24	14
-56	-57	-58	Nye lån	-53	-5
171	182	231	C. Finansieringsvirksomhet netto	202	29
-142	95	82	Endring i arbeidskapital (A+B+C)	173	-91
			ENDRING I LIKVIDE MIDLER		
-142	95	82	Endring i arbeidskapital		
15	-15	-66	Endring i diverse omløpsmidler		
212	-91	102	Endring i kortsiktig gjeld		
85	-11	118	Endring i likvide midler		

(Kilde: Monsen 1993: 253, vedlegg 4)

VEDLEGG 4

BOKFØRINGSREGLER

LØNNSOMHETSFORRETNINGSREGNSKAP (LFOR)

Kjøpmannens dobbelte bokføring som brukes ved utarbeidelse av LFOR, foregår på kjøpmannens konti,

som består av en debetside og en kreditside. På hver av sidene finnes det kun én kolonne (se tabell V1).

TABELL V1. Kjøpmannens konti

DEBET	KREDIT

DEBET	KREDIT

Bokføringen foregår på både balanseregnskapskonti og lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Påløpte inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning, og en debetbokføring på én konto ledsages av en kreditbokføring med samme beløp på en annen konto (debet = kredit). Dermed rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via både betalingssiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) som differansen mellom de inntektene og utgiftene som har lønnsomhetsvirkning i perioden. Dessuten rapporteres integrerte, fullstendige balanseregns-

skapskonti som viser eiendeler, gjeld og egenkapital. Ytterligere forklaring på kjøpmannens dobbelte bokføring, inkludert talleksempel, kan finnes i Monsen (2013).

FORVALTNINGSKAMERALISTIKK (FKAM)

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring som brukes ved utarbeidelse av FKAM, foregår på den kameralistiske kontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finnes det fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) (se tabell V2).

TABELL V2. Den kameralistiske kontoen

Bokføringssted	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

Ingen bokføring i V-kolonnen kan foretas uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen (regel 1) og $R = RF + AO - V$ (regel 2). Disse to reglene gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntekts- og utgiftssider. Påløpte inntekter og utgifter periodiseres i AO-kolonnene med henblikk på deres respektive pengvirkning (ved bruk av anordningsprinsippet). Dermed fremkommer periodens netto anordnet inntekt (som representerer et pengeresultat) som differansen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene. V-kolonnen på inntektssiden inneholder periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger), og V-kolonnen på utgiftssiden inneholder periodens

utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Dermed vil periodens netto kontantinntekt (i form av kasseendringen) fremkomme som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

Restkolonnene (R) inneholder inntektsrester/utgiftsrester som er anordnet for innbetaling/utbetaling, men som ikke er innbetalt/utbetalt. Sagt på en annen måte: R-kolonnene representerer ufullstendige restkolonner (balansekolonner) som inneholder fordringer/gjeld som det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger for. Ytterligere forklaring på forvaltningskameralistisk enkel bokføring, inkludert talleksempel, kan finnes i Monsen (2013).

REFERANSER

- Argyris, C., R. Putnam og D. McLain Smith (1985). *Action Science*. San Francisco: Jossey-Bass.
- Buschor, E. (1994). Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management. I E. Buschor og K. Schedler (red.). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, s. 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.
- Danielsson, A. (1977). *Företagsekonomi – en översikt*. Lund: Studentlitteratur.
- Høgheim, S. (1992). *Rekneskapen i bruk. Frå talstabling til økonomisk informasjon i ein kommunal organisasjon*. Oslo: Samlaget.
- Lindblom, C. (1959). The science of «Muddling Through». *Public Administration Review*, 19(2): 79–88.
- Lüder, K. (2009). International Governmental Accounting Research. I F.W. Wagner, T. Schildbach og D. Schneider (red.). *Private und öffentliche Rechnungslegung*. Wiesbaden: Gabler Fachverlage, s. 235–250.
- Lüder, K. og R. Jones (red.) (2003). *Reforming Governmental Accounting and Budgeting in Europe*. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.
- Mellemvik, F. (1987). *Behandling av lån i kommunale regnskaper*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Mellemvik, F. (1989). Kommuneregnskapets rikdom. Om regnskapets funksjoner i samspillet mellom en kommune og dens finansielle institusjoner. Norges Handelshøyskole: Doktoravhandling.
- Mellemvik, F. og N. Monsen (1993). Divergency, Exploration and Exploitation: Development of Annual Reports in Norwegian Local Governments. Stiftelsen for samfunns- og næringslivsforskning: SNF-Working Paper No. 11.
- Mellemvik, F. og O. Olson (red.) (1996). *Regnskap i forandring. Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Cap-pelen Akademisk Forlag.
- Monsen, N. (1987). *Behandling av anleggsmidler i kommunale regnskaper*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Monsen, N. (1993). *Regnskap i politikken? Om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Monsen, N. (2004). Developing Cameral Accounting. *Beta*, 2: 8–24.
- Monsen, N. (2010). Public Sector Accounting: Democratic Control of Public Money by Using Administrative Cameralistics. *International Journal of Governmental Financial Management*, X(1): 20–34.
- Monsen, N. (2012). Inntekter og utgifter: et begrepsapparat. *Kommunal økonomi*, 7: 6–8.
- Monsen, N. (2013). Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor. Norges Handelshøyskole: Rapport, 5. utgave.
- Mühlhaupt, L. (1987). *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- Olsen, R.H. (1987). *Regnskap i maktcenteret – en studie av kommunalråders holdning til det tradisjonelle kommunale årsoppgjøret*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Olsen, R.H. (1990). Årsrapportering og politikk. Konsekvenser av brukerorientert forandring av årsrapporteringen i Bergen kommune. Norges Handelshøyskole: Doktoravhandling.
- Olson, O. (red.) (1987). *Kommunal årsrapportering – om utviklingen til nå og et alternativ*. Oslo: Bedriftsøkonomens forlag.
- Polesie, T. (1981). Action and Reaction – Decisive Factors in Developing Accounting Practice. *Scandinavian Journal of Management*, 6(2): 167–174.
- Rosen, L. og D.T. DeCoster (1969). «Funds Statements»: A Historical Perspective. *The Accounting Review*, 44(1): 124–136.
- Walb, E. (1926). *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung*. Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde.
- Yin, R.K. (1984). *Case Study Research. Design and Methods*. Beverly Hills, California: Sage Publications, Inc.