

# Regnskapsmessig periodisering: En kommentar – del 1\*

\*) Artikkelen er i to deler. Del 2 med fullstendig referanseliste kommer i Kommunerevisoren nr. 5/2014.

## Videreutvikling av kommuneregnskapet med utgangspunkt i kameralistiske regnskapsidéer er nettopp løsningen på kommunenes regnskapsutfordringer!

AV NORVALD MONSEN, 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)



Artikkelen *Regnskapssystem og periodisering i Kommunerevisoren* (2014), diskuterer Øyvind Sunde hvilken type regnskap kommunene bør utarbeide. Dessverre tar han ikke hensyn til at den kommunale

regnskapskonteksten er forskjellig fra den private, slik det fremgår av sitatet fra Johns som er presentert i rammen til venstre. Derfor bruker Sunde regnskapsmessig periodisering i privat sektor som referanseramme for en diskusjon om regnskapsmessig periodisering i kommunal sektor. På denne måten blir fokus i artikkelen feil. Det er nemlig ikke kostnadsrapportering som er viktig i et kommuneregnskap, men derimot pengerapportering. Og i forlengelsen av sitt privatregnskapsfokus, sier Sunde – uten begrunnelse – at kameralregnskap ikke er løsningen for kommunene. Jeg vil derfor i denne artikkelen – med begrunnelse – si det motsatte: Videreutvikling av kommuneregnskapet med utgangspunkt i kameralistiske regnskapsidéer er nettopp løsningen på kommunenes regnskapsutfordringer!

”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 enn 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 *penge-resultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*. Innenfor offentlig sektor (staten, kommunene, fylkene, delstatene osv.) tilbyr man ytelser 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)

Artikkelen er strukturert slik: Neste avsnitt gir en kort oversikt over de to hovedbegrepene i et regnskap, nemlig inntekter og utgifter. Deretter sammenlignes to ulike typer av regnskap: forretningsregnskap og kameralregnskap. Etterpå (del 2) følger en diskusjon om videreutvikling av kommuneregnskapet, før artikkelen avsluttes med en 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) 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 byttetransaksjoner (dvs. kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Danielsson (1977)



omtaler derfor slike bedrifter som markedskoblede 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 budsjettkoblet organisasjon.

I offentlig sektor finner vi også offentlige bedrifter, slik som kommunale lysverk og 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 bytte-transaksjoner og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private markedskoblede bedrifter enn med offentlig budsjettkoplet 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 pengevirkning som påvirker organisasjonens pengebeholdning i form av pengeeiendeler (slik som kassebeholdning og fordringer) minus gjeld. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler (slik som varer og anleggsmidler) minus gjeld. Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, kan derfor inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på penge- eller lønnsomhetsvirkningen. Derfor står vi overfor to ulike periodiseringsprinsipper: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*.

I offentlig forvaltning (i det minste i kontinentaleuropa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (f.eks. rådmannen i en kommune). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet (f.eks. kommunekasserer). Dette medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen: Inntektene og utgiftene kan periodiseres 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. I Monsen (2014) finnes en mer detaljert forklaring på inntektenes

og utgiftenes penge- og lønnsomhetsvirkninger, inkludert tallmessig illustrasjon av bokføringen.

## Forretningsregnskap og kameralregnskap

Regnskap i privat sektor kan omtales som forretningsregnskap (*commercial accounting*; se f.eks. Chan, 2003) for å få frem at regnskapet baseres på private bedrifters forretningsvirksomhet. Og dette regnskapet har utviklet seg over tid, fra kontantforretningsregnskap via systematisk forretningsregnskap til dagens variant av perioderegnskap i privat sektor (se f.eks. Monsen, 2014). Sistnevnte regnskap kan mer informativt omtales som lønnsomhetsforretningsregnskap enn som perioderegnskap (*accrual accounting*), fordi vi står overfor ulike periodiseringsprinsipper, slik som påpekt ovenfor, og dermed også ulike typer perioderegnskap. Og inspirert av Walb (1926) omtales bokføringen som brukes ved utarbeidelse av forretningsregnskap som kjøpmannens bokføring.

I offentlig sektor har det historisk vært utarbeidet andre typer perioderegnskap enn forretningsregnskap. Et slikt regnskap er kameralregnskap som ble utviklet for bruk i offentlig sektor i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land (Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994; Monsen, 2014). Og i likhet med forretningsregnskap, har også kameralregnskap utviklet seg over tid og består i dag av to hovedvarianter: forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk. Forvaltningskameralistikk er utviklet for offentlig forvaltning, mens bedriftskameralistikk er en tilleggsvariant som er utviklet for offentlige bedrifter. Ettersom Sunde i sin artikkel fokuserer på kommuneregnskapet, eller m.a.o. kommuneforvaltningens regnskap, uten også å omtale regnskapene for kommunale bedrifter, vil jeg foreta samme avgrensning: I denne artikkelen fokuserer jeg på den kameralregnskapsvarianten som omhandler regnskap for offentlig forvaltning, altså forvaltningskameralistikken. Lesere som er interessert i en nærmere omtale av den kameralregnskapsvarianten som omhandler regnskap for offentlige bedrifter, altså bedriftskameralistikken, henvises til Monsen (2014).

I tabell 1 sammenlignes dagens variant av forretningsregnskap med forvaltningskameralistikk. Tabellen forklares nærmere i det følgende.

Lønnsomhetsforretningsregnskap er utviklet for å rapportere informasjon til bruk for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter. Forvaltningskameralistikk 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 for lønnsomhetsforretningsregnskap og forvaltningskameralistikk fører til ulike oppgaver samt bruk av ulike periodiseringsprinsipper for å rapportere ulike inntekts- og utgiftsvirkninger (se 2-4 i tabell 1).



Mülhaupt (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 betalingsiden og via ytelsessiden (eller m.a.o. produksjonssiden). Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via betalingsiden, 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 lønnsomhetsvirkningen 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 beløpmessig uttrykk for utgående ytelser, f.eks. kulepenner) og påløpte utgifter (som et beløpmessig uttrykk for inngående ytelser, f.eks. råvarer) periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen ved bruk av lønnsomhetsresultatregnskapskonti.

Og i lønnsomhetsforretningsregnskap rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via både betalings- og ytelsessidene, representert ved balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskonti.

I forvaltningskameralistikk periodiseres derimot inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen (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 1b), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene på den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger, bokført i V-kolonnene på denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av innbetalingene og utbetalingene, bokført i V-kolonnene på 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 på den kameralistiske kontoen).

	Lønnsomhetsforretningsregnskap	Forvaltningskameralistikk
(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 forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning</li> </ul>
(2) Oppgaver	<ul style="list-style-type: none"> <li>rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalingsiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti)</li> <li>rapportering av integrerte fullstendige balanseregnskapskonti (eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>budsjettkontroll</li> <li>innbetalings- og utbetalingskontroll</li> <li>kassekontroll</li> <li>rapportering av et pengeresultat</li> </ul>
(3) Periodiseringsprinsipp	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>pengeperiodiseringsprinsipp (anordningsprinsippet)</li> </ul>
(4) Inntekts-/utgiftsvirkning	<ul style="list-style-type: none"> <li>lønnsomhetsvirkning</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>pengevirksomhet</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>
(6) Konti/konto	<ul style="list-style-type: none"> <li>kjøpmannens konti (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>den kameralistiske 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>

Tabell 1: Lønnsomhetsforretningsregnskap og forvaltningskameralistikk (Kilde: Monsen, 2014, tabell 3.8, s. 34 og tabell 4.12, s. 68).



Disse ulikhetene medfører at lønnsomhetsforretningsregnskap og forvaltningskammeralistikk 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 lønnsomhetsforretningsregnskap kjøpmannens konti med debet- og kreditsider, hvor det kun finnes én kolonne på hver side (se tabell V1 i Vedlegg 1a). Forvaltnings-

kammeralistikk 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 1b). Også bokføringsmetodene er forskjellige. I lønnsomhetsforretningsregnskap brukes kjøpmannens dobbelte bokføring, mens forvaltningskammeralistisk enkel bokføring brukes i forvaltningskammeralistikk (se 7 i tabell 1; se vedlegg 1 for flere detaljer).

## Vedlegg 1 Bokføringsregler

### 1a) Lønnsomhetsforretningsregnskap

Kjøpmannens dobbelte bokføring som brukes ved utarbeidelse av lønnsomhetsforretningsregnskap, foregår

Debet	Kredit

Tabell V1: Kjøpmannens konti.

Bokføringen foregår på både balanseregnskapskonti og lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen, 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 balanseregnskapskonti som inneholder eiendeler,

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

Debet	Kredit

gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt. Ytterligere forklaring på kjøpmannens dobbelte bokføring, inkludert et talleksempel, kan finnes i Monsen (2014).

### 1b) Forvaltningskammeralistikk

Forvaltningskammeralistisk enkel bokføring som brukes ved utarbeidelse av forvaltningskammeralistikk, 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).

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)

Tabell V2: Den kameralistiske kontoen.

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. Inntekter og utgifter periodiseres i AO-kolonnene med henblikk på pengevirkningen 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-kolonnene inneholder periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger) og utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Dermed vil periodens netto kontantinntekt (i form av kasseendringen) frem-

komme som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

R-kolonnene inneholder inntektsrester/utgiftsrester som er anordnet for innbetaling/utbetaling, men som ennå ikke er innbetalt/utbetalt og følgelig representerer inntektsrester/utgiftsrester. Sagt på en annen måte: R-kolonnene representerer restkolonner (eller m.a.o. balansekolonner) som inneholder inntektsrester (i form av fordringer)/utgiftsrester (i form av gjeld) som det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordningene for. Ytterligere forklaring på forvaltningskammeralistisk enkel bokføring, inkludert et talleksempel, kan finnes i Monsen (2014).