

# Regnskapsmessig periodisering: En kommentar – del 2\*

\*) Artikkelen er i to deler. Del 1 med tabell og vedlegg er inntatt i Kommunerevisoren nr. 4/2014.

## 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)



Jeg er enig med Sunde i at kommuneregnskapet bør endres, slik at det blir mer informativt. Men jeg er sterkt uenig i at veien å gå er å utarbeide samme type regnskap for kommunene, som den typen regnskap som utarbeides for private bedrifter (bl.a. med rapportering av kostnader). Og en begrunnelse for mitt synspunkt følger.

Kommuneregnskapet har samme hovedformål som forvaltningskameralistikken: rapportering av informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning (se 1 i tabell 1 – inntatt i del 1, side 21). Kommuneregnskapet har følgelig ikke samme hovedformål som regnskap for private bedrifter, eller m.a.o. lønnsomhetsforretningsregnskap: rapportering av informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler (se 1 i tabell 1 – inntatt i del 1, side 21). Og mitt utgangspunkt er at kommuneregnskapet fortsatt skal rapportere informasjon for demokratisk forvaltning av våre felles skatteinntekter. Derfor må kommuneregnskapet kunne sammenlignes med kommunebudsjettet, fordi demokratisk forvaltning av skatteinntektene innebærer at disse inntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikerne demokratiske budsjettvedtak. Og gitt pengefokuset i kommunebudsjettet (jf. politikerne diskuterer og vedtar utgifter til ulike formål samt hvordan utgiftene skal finansieres, primært i form av skatteinntekter), så må vi ha samme pengefokus i kommuneregnskapet for at det skal kunne sammenlignes med kommunebudsjettet. Vi må følgelig fortsatt bruke et pengeperiodiseringsprinsipp i kommuneregnskapet.

### Pengeperiodiseringsprinsipp

I de kommunale regnskapsreglene finner vi bl.a. følgende bestemmelser:

”Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.” (KL 1992, § 48, nr. 2)

”Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes” (FR 2000, § 7)

”Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.” (MR 2000, § 7)

Basert på ovenstående, kan vi konstatere at det er kommuneloven (§ 48) som har den mest presise definisjonen på kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp: ”Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.” Og ved henvisning til omtalen av inntekter og utgifter foran i artikkelen, kan vi konstatere at dette periodiseringsprinsippet er et pengeperiodiseringsprinsipp i form av påløptprinsippet (jf. alle kjente, eller m.a.o. påløpte, utgifter og inntekter, enten de er betalt eller ikke).

Selv om den kommunale regnskapsforskriften er gitt med hjemmel i kommuneloven, finner vi en mer uklar definisjon på kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp

## ■ ■ Vi må følgelig fortsatt bruke et pengeperiodiseringsprinsipp i kommuneregnskapet.

i regnskapsforskriften, enn det vi finner i kommuneloven: "Alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes" (§ 7 i regnskapsforskriften). Her finner vi nemlig et problem med definisjonen av begrepene inntekter og utgifter: Som påpekt foran i artikkelen, representerer utgifter betalingsforpliktelser, mens inntekter representerer innbetalingskrav: En betalingsforpliktelse kan betales kontant eller senere, mens et innbetalingskrav kan mottas innbetalt kontant eller senere. Dette betyr at en utbetaling er en utgift, nærmere bestemt en kontantutgift, mens en innbetaling er en inntekt, nærmere bestemt en kontantinntekt. I regnskapsforskriften synes det derimot som om utbetalinger og innbetalinger er noe annet enn, og kommer i

tillegg til, utgifter og inntekter, jamfør formuleringen "alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger", i motsetning til følgende formulering: "alle utgifter (*inkludert* utbetalinger) og inntekter (*inkludert* innbetalinger)".

I merknadene til regnskapsforskriften (§ 7) finner vi samme uklare definisjon som i selve forskriften når det gjelder begrepene inntekter og utgifter: "Kommuneregnskapet skal føres etter anordningsprinsippet, jf. § 48 nr. 2 i kommuneloven. Det innebærer at alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes." Hvis vi leser denne regelen bokstavelig, noe jeg antar at vi skal gjøre med lover og regler, fremkommer bl.a. følgende: "... alle ... utbetalinger og ... innbetalinger i året skal tas med i års-



## Vi bør derfor gå tilbake til bokføring av pensjonsutgifter i samsvar med påløptprinsippet istedenfor å fortsette å bokføre pensjonsutgiftene i samsvar med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp.

regnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes." Ettersom en utbetaling er en utgift som er utbetalt, er den *de facto* betalt og kan følgelig ikke være ubetalt. På tilsvarende måte er en innbetaling en inntekt som er innbetalt; den er følgelig *de facto* betalt og kan dermed ikke være ubetalt. Dette viser at begrepsbruken i merknadene til regnskapsforskriften, i likhet med begrepsbruken i selve regnskapsforskriften, i beste fall er upresis og i verste fall direkte feil.

Som en følge av at regnskapsforskriften og merknadene til forskriften synes å ha problemer med å definere de begrepene som brukes (spesielt inntekts- og utgiftsbegrepene), er det forståelig at mange lesere av regnskapsforskriften og merknadene, inkludert undertegnede, har problemer med å forstå begrepene som brukes. Og når begrepet anordningsprinsippet brukes, til tross for at det ikke dreier seg om bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for betaling, men derimot om bokføring av inntekter og utgifter som er påløpt (eller m.a.o. kjent), uavhengig av om de er betalt eller ikke (jf. påløptprinsippet), blir begrepsforvirringen enda større.

### Kostnadsrapportering

Sunde stiller følgende spørsmål i sin artikkel: "Kommuneregnskapet skal brukes til å beslutte om ressursbruk til kommunale tjenester, og er da de finansielle utgiftsbaserte transaksjonene tilstrekkelig til å ha en oppfatning om ressursbruken?" Min respons på dette spørsmålet er at kommuneregnskapet først og fremst skal brukes for å kontrollere om kommunens skatteinntekter forvaltes på en demokratisk måte; kommuneregnskapets hovedformål er ikke å rapportere informasjon til bruk for lønnsom forvaltning av skatteinntektene (jf. kostnader er utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning). Og som forklart ovenfor, trenger vi informasjon om pengevirkningen av inntektene og utgiftene for demokratisk kontroll med skatteinntektene.

Dette betyr ikke at kommunene ikke også bør forsøke å få forvalte sine ressurser (i form av skatteinntekter og andre inntekter) på en produktiv måte. Dessverre synes det imidlertid å eksistere en oppfatning om at det ikke er mulig å forvalte kommunale inntekter, eller m.a.o. kommunale ressurser, på en produktiv måte, uten at vi utarbeider samme type regnskap som private bedrifter (dvs. lønnsomhetsforretningsregnskap; jf. tabell 1 – inntatt i del 1, side 21). La meg derfor nok en gang få henlede oppmerksomheten mot innledningssitatet fra Johns (inntatt i sin helhet i del 1, side 19):

"Et resultatstrev finnes ... i begge sektorene (dvs. både i privat og offentlig sektor). De respektive *resultatregnskapene* er imidlertid svært forskjellige. I offentlig sektor kan man bare utarbeide et *pengeresultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*." (Johns, 1951, s. 5; oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Johns påpeker det selvfølgelig, nemlig at kommunene, slik som private bedrifter, strever etter å få mest mulig igjen for ressursene. Men dette betinger ikke at kommunene må utarbeide samme type regnskap som private bedrifter: Hvis vi ønsker å beregne avskrivninger av anleggsmidler som grunnlag for å vurdere ressursbruken, kan vi ganske enkelt gjøre dette som et tillegg til kommuneregnskapet. Vi kan for eksempel utarbeide en tabell for anleggsmidlene, hvor vi tar med beregnede avskrivningskostnader. Eller vi kan utarbeide et separat anleggsmiddelregnskap, hvor vi bokfører og avskriver anleggsmidlene.

Jeg er følgelig ikke motstander av at vi rapporterer kostnader i kommunene. Men jeg er sterk motstander av at slik kostnadsrapportering skal erstatte pengerapporteringen, som vi trenger for vår demokratiske kontroll med offentlige skatteinntekter. Da foretrekker jeg heller at kostnadsrapporteringen kommer som et tillegg til penge- rapporteringen.

### Færre lønnsomhetsbokføringer

Det er positivt at Sunde retter oppmerksomheten mot periodiseringen i kommuneregnskapet; den er nemlig problematisk slik den er i dag. Men til forskjell fra Sunde, som mener at problemet skyldes at kommuneregnskapets periodisering baseres på for få lønnsomhetsbokføringer (slik som bokføring av kostnader), mener jeg at kommuneregnskapet baseres på for mange slike bokføringer. Vi bør derfor redusere antallet lønnsomhetsbokføringer i kommuneregnskapet, og ikke øke antallet slike bokføringer, slik at kommuneregnskapet kan sammenlignes med kommunebudsjettet som har et pengefokus. Og den første lønnsomhetsbokføringen (eller m.a.o. kostnadsbokføringen) vi bør fjerne fra kommuneregnskapet, er reglene for bokføring av pensjon som ble innført i den kommunale regnskapsforskriften med virkning fra og med regnskapsåret 2002. Disse reglene er nemlig hentet fra privat sektor, hvor lønnsomhetsforretningsregnskap utarbeides. Vi bør derfor gå tilbake til bokføring av pensjonsutgifter i samsvar med påløptprinsippet istedenfor å fortsette å bokføre pensjonsutgiftene i samsvar med et lønnsomhetsperiodi-

seringsprinsipp. Og i den grad det er ønskelig med ytterligere opplysninger om pensjon, for eksempel fremtidige forventede pensjonsforpliktelser, kan vi rapportere slike opplysninger som et tillegg til kommuneregnskapet (se Monsen, 2012, for en utdyping av dette resonnetet).

## Rendyrket pengeregnskap

Hvis vi reduserer antallet lønnsomhetsbokføringer i kommuneregnskapet, vil vi komme nærmere et rendyrket pengeperiodiseringsprinsipp i form av påløptprinsippet (dvs. bokføring av påløpte, eller m.a.o. kjente, inntekter og utgifter) enn det som er situasjonen i dag. På denne måten kan vi utvikle kommuneregnskapet til å bli et mer rendyrket pengeregnskap; dermed blir det enklere å sammenligne kommuneregnskapet med kommunebudsjettet som er et pengebudsjett (i form av et inntekts- og utgiftsbudsjett). Og denne sammenligningen er kjernen i kontrollen med at våre offentlige skatteinntekter forvaltes på en demokratisk måte (se ovenfor).

## Konklusjon

Idéer til en pengemessig utvikling av kommuneregnskapet kan vi finne i kameralregnskapslitteraturen, nærmere bestemt i litteraturen om forvaltningskameralistikk. Som forklart ovenfor, representerer nemlig forvaltningskameralistikk et pengeregnskap i form av anordningsregnskap. Og ikke nok med dette, hovedformålet for forvaltningskameralistikken er å rapportere informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig (inkludert kommunal) forvaltning; dette er også – og bør fortsatt være – hovedformålet for kommuneregnskapet.

I første omgang kan vi rendyrke kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp, ved at vi eliminerer alle lønnsomhetsbokføringene. Da vil vi stå overfor et rendyrket påløptprinsipp, i form av bokføring av påløpte, eller m.a.o. kjente, inntekter og utgifter, uten unntak. Samtidig kan vi med fordel endre navnet på dette prinsippet fra anordningsprinsippet til påløptprinsippet; det vil nemlig være mer informativt å bruke begrepet påløptprinsippet, istedenfor begrepet anordningsprinsippet, når det henvises til bokføring av påløpte inntekter og utgifter.

Senere kan vi ta en diskusjon om hvilket pengeperiodiseringsprinsipp vi ønsker å bruke i kommuneregnskapet: påløptprinsippet med bokføring av påløpte inntekter og utgifter eller anordningsprinsippet med bokføring av anordnede inntekter og utgifter. Hvis vi velger å erstatte påløptprinsippet med anordningsprinsippet i kommuneregnskapet, bør vi også vurdere å erstatte kommuneregnskapets dobbelte bokføring (foretatt på kjøpmannens konti med en debetside og en creditside; se tabell V1 i vedlegg 1a – inntatt i del 1, side 22) med forvaltningskameralistisk enkel bokføring (foretatt på den kameralistiske kontoen med en inntektsside og en utgiftsside; se tabell V2 i vedlegg 1b – inntatt i del 1, side 22). Årsaken til dette er at forvaltningskameralistisk enkel bokføring foretatt på den kameralistiske kontoen (med egne kolonner for betalings-

anordninger og utførte betalinger) er spesielt utviklet for bruk av anordningsprinsippet som pengeperiodiseringsprinsipp. Ytterligere opplysninger som eventuelt ønskes, slik som opplysninger om utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning i form av kostnader, kan rapporteres som et tillegg til et forvaltningskameralistisk kommuneregnskap, eller m.a.o. et kommunalt pengeregnskap i form av anordningsregnskap.

## Referanser:

- Buschor, E., Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management, i Ernst Buschor and Kuno Schedler (red.). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting* (Berne Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994), pp. VII-XVIII.
- Chan, J.L., Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards, *Public Money and Management*, (2003) 23(1), pp. 13-20.
- Danielsson, A., *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (FR2000).
- Johns, R., *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabel, 1951).
- Lov 1992-09-25 nr. 107: Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) (KL1992).
- Merknader til forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (MR 2000).
- Monsen, N., Regnskapsføring av pensjon i kommuner: En kommentar til Revisorforeningen, *Kommunal økonomi* (2012), nr. 1, s. 12-14.
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 7. utgave 2014).
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Sunde, Ø., Regnskapssystem og periodisering, *Kommunerevisoren* (2014), nr. 2, s. 13-17.
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde, 1926).