

Kameralregnskap

Norvald Monsen er dr. oecon., professor ved Norges Handelshøyskole og professor II ved Høgskolen i Hedmark, Avdeling for økonomi, samfunnsfag og informatikk, Rena

I gamle dager hadde mine besteforeldre et spisskammer bak kjøkkenet, hvor matvarene ble oppbevart. Mange har vel drømt om å ha et skattkammer, og andre har sikkert hørt uttrykket ”la oss møtes på kammeret”. Mange av leserne har også hørt om – og muligens vært til stede på – en kammerkonsert. Mange av oss har følgelig støtt på begrepet kammer i ulike sammenhenger, men det er nok ikke så mange som har støtt på dette begrepet i en regnskapssammenheng: kameralregnskap. Dette skyldes i stor grad at kameralregnskap er utviklet i de tysktalende land i Europa (Østerrike, Tyskland og Sveits), og inntil nylig var dette regnskapet nesten utelukkende kun omtalt og forklart i tyskspråklig litteratur.

La oss begynne med å se nærmere på opprinnelsen til kammerbegrepet. Det latinske ordet «camara» eller «camera» betegnet i det 9. århundre det stedet hvor landsherren oppbevarte sine skatter, og det tyske uttrykket «Kammer» betydde i denne sammenhengen det værelset hvor de personene, som var ansvarlige for å forvalte inntektene, pleide å samle seg. Vi ser her klare paralleller til vår egen bruk av kammerbegrepet (spisskammer, skattkammer, kammers, kammerkonsert). Begrepet brukes når vi henviser til et lite rom av stor betydning, hvor vi oppbevarer noe som er verdifullt for oss, enten det dreier seg om matvarer, verdigjenstander eller våre felles penger (skatteinntekter). Begrepet brukes også om et lite rom, hvor vi møtes for viktige gjøremål, enten det er å diskutere og avgjøre en viktig sak på kammerset, lytte til en kammerkonsert eller forvalte offentlige inntekter.

Offentlige organisasjoner (staten, kommunene og fylkeskommunene) pådrar seg utgifter i forbindelse med levering av offentlige tjenester (undervisning, veibygging, helsetjenester osv.). Disse utgiftene finansieres i stor grad på en indirekte måte i form av skatteinntekter. Ettersom et lønnsomhetsregnskap er utviklet for bruk i privat sektor, hvor kundene betaler direkte for de varer og tjenester som de mottar fra ulike bedrifter, passer ikke dette lønnsomhetsregnskapet i offentlig sektor, hvor det ikke er slik direktebetaling. Dette er nettopp grunnen til at kameralregnskap, i form av forvaltningskamerateistik med fokus på forvaltningen av offentlige (skatte)inntekter, ble utviklet for bruk i offentlig sektor som et alternativ til bruk av lønnsomhetsregnskap.

De er tre hovedformål for forvaltningskamerateistikken: pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Dette betyr at regnskapet skal bidra til forvaltning av offentlige inntekter (pengeforvaltning) på en demokratisk måte i samsvar med et politisk vedtatt budsjett (budsjettkontroll). Når det politiske flertallet i en kommune i budsjettprosessen vedtar å bruke et bestemt kronebeløp (utgift) på tilbudet til de eldre, samt hvordan denne utgiften skal finansieres (skatteinntekt), må regnskapet i neste omgang også fokusere på hvor store de faktiske utgiftene og inntektene ble. Altså må både budsjettet og regnskapet fokusere på pengeutviklingen i form av inntekter og utgifter. Det blir her meningsløst å sammenligne et pengebudsjett med et lønnsomhetsregnskap, som forsøker å vise om det var lønnsomt å gi det aktuelle tjenestetilbudet til de eldre, ettersom utgiftene til eldretilbudet finansieres indirekte ved hjelp av kommunens skatteinntekter, og ikke utelukkende direkte i form av egenbetaling fra de eldre. Dette eksemplet viser også at vi står overfor mange enveis pengestrømmer i offentlig sektor. Med dette mener jeg at en arbeidstaker betaler skatt til kommunen, og hans skattebetaling brukes til å betale utgiftene for tilbudet til eldre

i kommunen. I en slik situasjon er det viktig med god kontroll av både inn- og utbetalingene (betalingskontroll).

Når vi begynner å lære oss regnskap, støter vi umiddelbart på begrepene debet og kredit, samt uttrykket dobbel bokføring. Det er derfor lett å få det inntrykk at vi må bruke dobbel bokføring samt konti med debet- og creditsider, når vi skal føre et regnskap. Dette stemmer imidlertid ikke! Hvis vi ønsker å fokusere på lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene, slik som situasjonen er i privat sektor, er riktignok dobbel bokføring hensiktsmessig – og lovpålagt – å bruke. Men hvor mange av oss bruker dobbel bokføring privat, for å få en oversikt over om vi har store nok inntekter til å dekke våre utgifter? Heller ikke selvangivelsen (vårt skatteregnskap) som vi må utarbeide, slik at myndighetene kan kontrollere om vi har betalt den skatten vi er pliktig til å betale, baseres på bruk av dobbel bokføring. Både selvangivelsene og våre private regnskaper baseres på en enkel oppstilling, eller med andre ord enkel bokføring, av inntekter og utgifter.

Hvilken lærdom kan vi trekke av dette? En lærdom er at dobbel bokføring bør brukes når den er hensiktsmessig, nemlig ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap i privat sektor. Dobbelt bokføring bør imidlertid ikke brukes når den ikke er hensiktsmessig, nemlig ved utarbeidelse av pengeregnskap. Ser vi nærmere på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge, finner vi at de har samme pengeformål som forvaltningskamerateistikken: pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Men til forskjell fra forvaltningskamerateistikken, som bruker enkel bokføring til å utarbeide et penge-regnskap, bruker vi dobbel bokføring til å utarbeide statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge, selv om også disse regnskapene er pengeregnskap. Årsaken til at statsregnskapet og kommuneregnskapet er kompliserte og vanskelige å forstå, er følgelig at de begge bruker dobbel

bokføring, som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap, istedenfor å bruke enkel bokføring som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av pengeregnskap.

Mitt budskap er at vi først bør ta stilling til hvilken type regnskap vi ønsker å utarbeide i offentlig sektor basert på hvordan vi ønsker å styre offentlig sektor. Hvis vi ønsker å styre offentlig sektor med utgangspunkt i lønnsomhetsvurderinger (vi gir et tilbud til de eldre hvis de kan betale direkte for dette tilbudet, slik at det blir lønnsomt for kommunen; ellers ikke), da bør vi fortsette våre forsøk på å innføre lønnsomhetsregnskap i offentlig sektor. Hvis vi derimot ønsker å styre offentlig sektor på en demokratisk måte i samsvar med politisk vedtatte pengebudsjett, og hvor de offentlige utgiftene i stor grad finansieres indirekte via skatteinntekter, da bør vi videreføre pengefokuset i statsregnskapet og kommuneregnskapet.

I den grad vi også ønsker å rapportere lønnsomhetsinformasjon i offentlig sektor (for offentlige bedrifter som selger sine tjenester istedenfor at tjenestene finansieres indirekte via skatteinntektene), så kan faktisk dette informasjonsbehovet også tilfredsstilles innenfor rammen av et kameralregnskap, nemlig i form av bedriftskameralistikk. Bedriftskameralistikken, som baseres på en systematisk bruk av enkel bokføring, rapporterer nemlig nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon som vi finner i et lønnsomhetsregnskap, slik det utarbeides i privat sektor. Det er følgelig unødvendig å innføre dobbel bokføring i offentlig sektor for å utarbeide et lønnsomhetsregnskap, selv om vi ønsker rapportert lønnsomhetsinformasjon (for offentlige bedrifter).

Selv om vi viderefører pengefokuset i våre offentlige regnskaper (for offentlig skattefinansiert kjerneforvaltning, slik som statskassen og kommunekassen), betyr ikke det at vi også bør videreføre bruken av dobbel bokføring i disse regnskapene. Som forklart bidrar nemlig denne bokføringen til at regnskapene blir kompliserte og vanskelige å forstå. Istedenfor hele tiden å se til privat sektor, og forsøke å overføre ideer herfra til offentlig sektor, vil det være mer fornuftig å se på erfaringer fra offentlig sektor i



Kameralregnskapet kan også gi lønnsomhetsinformasjon skriver professor Norvald Monsen i sin kronikk.

andre land. La oss derfor forsøke å hente ideer fra tysk kameralregnskap (i form av forvaltningskameralistikk), som baseres på bruk av enkel bokføring, og som er spesielt utviklet for å rapportere pengeinformasjon. Dessuten kan vi også tilfredsstille behovet for lønnsomhetsinformasjon, hvis ønskelig for deler av offentlig sektor (offentlige bedrifter), ved utarbeidelse av kameralregnskap (i form av bedriftskameralistikk).

Gitt betydningen av å forvalte våre felles offentlige (skatte)inntekter på en demokratisk måte (dvs. i samsvar med politisk vedtatte pengebudsjett og ikke i samsvar med lønnsomhetskrav) mener jeg at vi i offentlig sektor fortsatt bør utarbeide pengeregnskap, slik som i dag. Men disse regnskapene bør forbedres med utgangspunkt i behovet for rapportering av pengeinformasjon for pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Derfor bør ikke statsregnskapet og kommuneregnskapet erstattes av lønnsomhetsregnskap, men derimot av kameralregnskap (i form av forvaltningskameralistikk, eventuelt supplert med bedriftskameralistikk for offentlige bedrifter). Sistnevnte regnskap er nemlig spesielt utviklet for å bidra til demokratisk kontroll av offentlige (skatte)inntekter). Statsregnskapet og kommuneregnskapet bør derfor bli kameralregnskap og ikke lønnsomhetsregnskap!

Retting

I Kommunal økonomi nr. 7 under spalten hotline svarer vi på et spørsmål om mva. og feiing at tilsyn nok vil være offentlig myndighetsutøvelse. Spørsmål og svar var:

Spørsmål:

Det følger av MVA-Lovens § 11.1 at feiing er en slik avgiftspliktig omsetning (jfr. kap. IV). Men nå hevder enkelte at branntilsyn ikke er en slik avgiftspliktig tjeneste. Feiervesenet utfører både lovpålagt feiing og branntilsyn. Kan du gi meg et svar på dette, eller en link til lovverket som hjemler et evt. avgiftsfritak på tilsynstjenesten. I XX kommune har vi latt både feiing og tilsyn inngått i avgiftsgrunnlaget uten å ha fått reaksjoner verken fra revisjon eller avgiftsmyndigheter.

Svar:

Feiing er en tjeneste som leveres til huseier. I hovedregel er omsetning av tjenester avgiftspliktig. Du finner ikke noe unntak for feiing. Tilsyn hvor man sjekker om bygninger oppfyller brannforskriftene og pålegger forbedringer, vil nok være offentlig myndighetsutøvelse, og det er ikke avgiftspliktig, jfr. Mval. § 5b nr. 7.

Rettelse

Reglene omkring dette har vært litt ulik forståelse av reglene her, både i kommunene og hos fylkesskattekontorene, men skattedirektoratet har i brev av 20.06.2006 til Aust Agder fylkesskattekontor gitt svar på spørsmålet, og har kommet til en annen konklusjon enn den Kommunal Økonomi gav. Her synes det å være konkludert med at brannvesenets tjenester med feiing og tilsyn ikke å anse som offentlig myndighetsutøvelse.

Det siteres fra brevet: "Skattedirektoratet kommer på denne bakgrunn til at brannvesenets tjenester med feiing og tilsyn ikke er omfattet av unntaket i merverdiavgiftsloven § 5 b første ledd nr. 7."