

Statsregnskapet og kommuner

Noen betraktninger

Internasjonal regnskapsutvikling i offentlig sektor går i retning av å erstatte tradisjonelle offentlige regnskap med samme perioderegnskap som utarbeides i privat sektor. Også i Norge har vi begynt på en slik utvikling. Til forskjell fra å slå inn på denne veien, bør vi heller velge en annen vei, nemlig en vei i retning av å forbedre – og ikke erstatte – den regnskapsmessige periodiseringen som vi finner i statsregnskapet og kommuneregnskapet. Denne veien heter *kameralregnskap*.

INNLEDNING

I de senere år har vi internasjonalt sett en utvikling i retning av å erstatte tradisjonelle offentlige regnskap med samme regnskap som utarbeides i privat sektor (ofte referert til som 'perioderegnskap'). Også i Norge finner vi eksempler på en slik utvikling. Som en følge av sykehusreformen for noen år siden, gikk sykehusene over fra å utarbeide regnskapene i samsvar med de fylkeskommunale regnskapsreglene til å følge regnskapsloven, som gjelder for private bedrifter. Et annet eksempel på denne utviklingen finner vi i form av statlige regnskapsstandarder (SRS), som utarbeides av Statens senter for økonomistyring (SSØ). Disse standardene baseres nemlig på private regnskapsstandarder,

riktignok med enkelte modifikasjoner, og er tenkt fulgt av statlige enheter ved utarbeidelse av et eget regnskap som tillegg til sitt offisielle regnskap, som fortsatt skal baseres på de statlige regnskapsreglene. Også i kommunesektoren finner vi en utvikling i retning av økende regnskapspåvirkning fra privat sektor. Her er det nemlig innført et begrep som har fått benevnelsen 'god kommunal regnskapskikk' (GKRS), influert av begrepet 'god regnskapskikk' (GRS) i privat sektor. De kommunale regnskapsstandardene som utarbeides for å gi innhold til begrepet GKRS tar nettopp utgangspunkt i regnskapsstandarder for utarbeidelse av regnskap i privat sektor.

Blant forklaringene på utviklingen i retning av innføring av private regnskap i offentlig sektor, vil jeg trekke frem følgende: (1) en politisk oppfatning som sier at offentlig sektor i størst mulig grad bør styres på samme måte som privat sektor og derfor har behov for utarbeidelse av samme regnskap som utarbeides i privat sektor, (2) mangelfull kunnskap om hva et privat regnskap representerer og (3) mangelfull kunnskap om at det finnes et alternativ til dette private regnskapet.

Det første argumentet er et legitimt argument i et demokratisk samfunn – hvis det presenteres som et politisk argument. Men problemet er at mange med denne oppfatningen argumenterer for at det såkalte 'perioderegnskapet' som utarbeides i privat sektor er bedre enn tradisjonelle offentlige regnskap vurdert på en nøytral og objektiv måte. Dette er ikke riktig, noe som vil fremgå av diskusjonen senere i artikkelen. Min oppfatning er videre at mange som argumenterer for innføring av dette 'perioderegnskapet' egentlig ikke er klar over hvilken type regnskap det representerer, nemlig et lønnsomhetsregnskap (mer om dette senere i artikkelen). Når det gjelder det tredje argumentet, så har jeg forståelse for det. Vet man ikke at det finnes et alternativ til private perioderegnskap, kan man heller ikke argumentere for et alternativ. Det finnes imidlertid et godt alternativ, nemlig kameralregnskap. Dette regnskapet ble eksplisitt utviklet for bruk i offentlig sektor i de tysktalende land (Østerrike, Tyskland og Sveits), nett-

opp som alternativ til innføring av 'privat perioderegnskap' i offentlig sektor (se for eksempel Monsen, 2009).

Formålet med artikkelen er å komme med noen betraktninger om hvilken vei vi bør følge for å forbedre statsregnskapet og kommuneregnskapet. Artikkelen er strukturert som følger: Først gis det en omtale av et regnskaps to hovedbegrep, nemlig inntekter og utgifter. Deretter omtales to ulike regnskapsmodeller (forretningsregnskap og kameralregnskap) for å etablere en referanseramme for diskusjonen om statsregnskapet og kommuneregnskapet. Denne diskusjonen følger etter en omtale av hhv. statsregnskapet og kommuneregnskapet. Artikkelen avsluttes med en konklusjon om hvilken vei vi bør følge for å forbedre den regnskapsmessige periodiseringen av inntekter og utgifter i statsregnskapet og kommuneregnskapet.

INNTEKTER OG UTGIFTER

Inntekter representerer krav på innbetalinger, mens *utgifter* representerer forpliktelser til utbetalinger (se for eksempel Mülhaupt, 1987; Monsen, 2009). Inntektene og utgiftene vil derfor alltid ha en pengevirksomhet. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha en ytterligere virkning (i tillegg til pengevirksomheten), nemlig en lønnsomhetsvirksomhet. Til forskjell fra inntektenes og utgiftenes pengevirksomhet som påvirker en organisasjons pengebeholdning (i form av pengeeiendeler minus gjeld), påvirker inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirksomhet organisasjonens egenkapital (i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld). Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, kan følgelig organisasjonens inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på pengevirksomheten eller med henblikk på lønnsomhetsvirksomheten. Derfor står vi overfor to ulike regnskapsmessige periodiseringsprinsipp, nemlig et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*.

Innenfor rammen av pengeperiodisering finner vi tre alternativer. Inntektene og utgiftene kan periodiseres med henblikk på om de er *påløpt*



NORVALD MONSEN

er dr.oecon., professor ved Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap) og professor II ved Høgskolen i Hedmark (Rena).

Forretningsregnskapet: Et skritt om veien videre

(dvs. hhv. innbetalingskrav og betalingsforpliktelser er påløpt; referert til som 'påløptprinsippet'), *anordnet* (dvs. inntektene og utgiftene er anordnet (anvist) for hhv. innbetaling og utbetaling; referert til som 'anordningsprinsippet') eller *betalt* (dvs. inntektene og utgiftene er hhv. innbetalt eller utbetalt; referert til som 'kontantprinsippet'). Dette illustreres i øverste del av figur 1. Her refererer begrepene 'inntekter' og 'utgifter' til hhv. påløpte inntekter og påløpte utgifter. Den delen inntektene og utgiftene som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling, omtales som hhv. 'anordnede inntekter' og 'anordnede utgifter'. Den resterende delen som ikke er anordnet for betaling, omtales som hhv. 'ikke-anordnede inntekter' og 'ikke-anordnede utgifter'. Med begrepene 'umiddelbare innbetalinger' og 'umiddelbare utbetalinger' henvises det til den delen av inntektene og utgiftene som er hhv. innbetalt og utbetalt i regnskapsperioden. Begrepene 'senere innbetalinger' og 'senere utbetalinger' refererer til den delen av inntektene og utgiftene som skal hhv. innbetales og utbetales i senere regnskapsperioder.

I offentlig sektor er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning skal gis før en inntekt kan mottas innbetalt

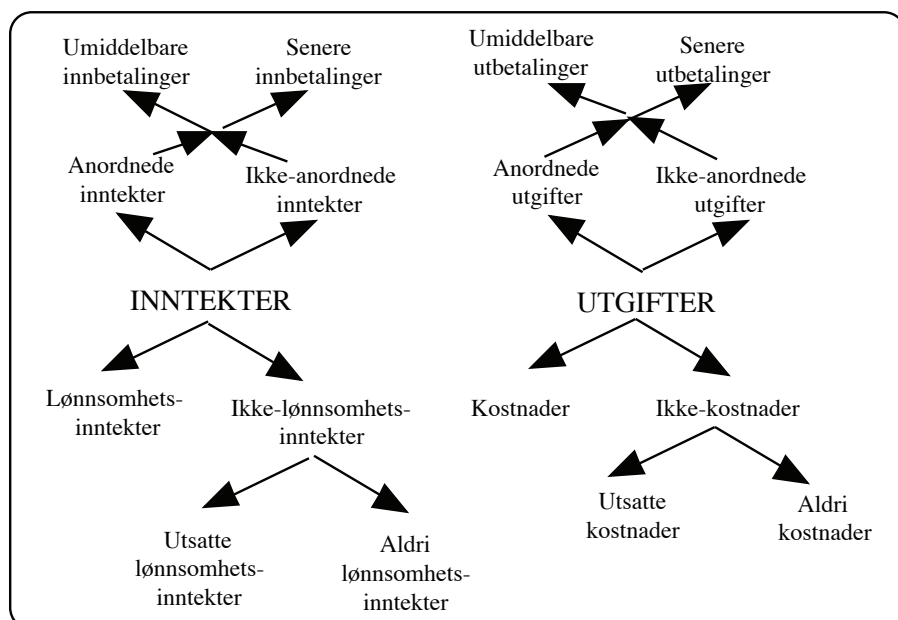
og en utbetalingsanordning skal gis før en utgift kan betales. Dette er imidlertid ikke et prinsipp i privat sektor, hvor penger byttes mot varer/tjenester uten at betalingsanordninger først må gis. Uavhengig av om det er gitt eller ikke er gitt/ikke skal gis betalingsanordninger, kan en inntekt mottas innbetalt (referert til som 'umiddelbar innbetaling') eller en utgift kan betales (referert til som 'umiddelbar utbetaling'), slik det fremgår i figur 1.

Lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene illustreres i nederste del av figur 1. Den delen av inntektene som har positiv lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden omtales som 'lønnsomhetsinntekter' (alternativt som 'opptjente inntekter'), mens den delen av utgiftene som har negativ lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden, omtales som 'kostnader'. Inntekter og utgifter som ikke har lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden, benevnes hhv. 'ikke-lønnsomhetsinntekter' og 'ikke-kostnader'. Disse ikke-lønnsomhetsinntektene og ikke-kostnadene kan videre inndeles i to undergrupper, nemlig inntekter og utgifter som vil ha lønnsomhetsvirkning i senere perioder, og inntekter og utgifter som aldri vil ha lønnsomhetsvirkning. Inntekter og utgifter som vil ha hhv.

positiv og negativ lønnsomhetsvirkning i senere perioder, omtales som hhv. 'utsatte lønnsomhetsinntekter' og 'utsatte kostnader'. Eksempler her er inntekter i form av forskuddsbetalinger fra kunder som vil ha positiv lønnsomhetsvirkning i senere perioder og investeringsutgifter som vil ha negativ lønnsomhetsvirkning (kostnadsvirkning i form av avskrivning) i senere perioder. Inntekter og utgifter som aldri vil ha hhv. positiv og negativ lønnsomhetsvirkning omtales som hhv. 'aldri lønnsomhetsinntekter' og 'aldri kostnader'. Eksempler her er hhv. låneinntekter og avdragsutgifter.

FORRETNINGSREGNSKAP

Det regnskapet som utarbeides i privat sektor omtales ofte som 'perioderegnskap', som utarbeides ved bruk av 'periodiseringsprinsippet'. Dette er imidlertid lite informative begrep. Det utarbeides nemlig regnskap for en periode, slik som et år, også i offentlig sektor. Følgelig brukes et 'periodiseringsprinsipp' for å utarbeide et 'perioderegnskap' også i offentlig sektor. I stedet for å bruke det upresise begrepet 'perioderegnskap', velger jeg derfor å bruke begrepet 'forretningsregnskap' (FOR) om det regnskapet som utarbeides i privat sektor. Her utarbeides det nemlig regnskap for en bedrifts kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester, eller m.a.o. for en bedrifts forretningsvirksomhet i form av markedsmessige byttetransaksjoner. Danielsson (1977) omtaler slike organisasjoner som 'markeds-koplete organisasjoner'. Som en følge av at forretningsvirksomheten har som formål å gi en lønnsom avkastning av eierens innskutte kapital i bedriften, er det lønnsomheten fra forretningsvirksomheten som rapporteres i et forretningsregnskap. Dette betyr at inntektene og utgiftene bokføres med resultatmessig virkning når de hhv. opptjenes (se 'lønnsomhetsinntekter' i figur 1) og forbrukes (se 'kostnader' i figur 1). I et forretningsregnskap periodiseres derfor inntektene og utgiftene med henblikk på deres lønnsomhetsvirkning. I stedet for å bruke det upresise begrepet 'periodiseringsprinsippet', bruker jeg derfor begrepet *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp* når jeg henviser til det periodiserings-



Figur 1: Inntekter og utgifter.

NORVALD MONSEN: Statsregnskapet og kommune

prinsippet som brukes ved utarbeidelse av forretningsregnskap (lønnsomhetsregnskap).

FOR kombinerer bruken av et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti (med en debetside og en kreditside). Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp innebærer at vi alltid debiterer og krediterer to ulike konti med samme beløp. Når forretningsregnskapets variant av dobbel bokføring brukes, omtalt som *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode* (Walb, 1926; Monsen, 2009), rapporteres lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene, eller m.a.o. lønnsomhetsresultatet, på to informative måter, nemlig via betalings siden til transaksjonene (representert ved balanseregnskapskontoene) og via ytelsessiden til transaksjonene (representert ved lønnsomhetsresultatregnskapskontoene) (Kosiol, 1967; Monsen, 2009). Dessuten utarbeides det et integrert fullstendig balanseregnskap som også rapporterer bedriftens eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet (i tillegg til at nettoendringen på balanseregnskapskontoene rapporterer lønnsomhetsresultatet) (for en nærmere innføring i FOR, inkludert talleksempler, se Jensen og Monsen, 2009, Monsen, 2009).

KAMERALREGNSKAP

Forvaltningskameralistikk

Forvaltningskameralistikken (FKAM) er utviklet for bruk i den delen av offentlig sektor som primært er skattefinansiert (se for eksempel Monsen, 2009). Her står vi overfor mange 'enveistransaksjoner' (jf. skatteinnbetaling fra en innbygger uten direkte motytelse til denne innbyggeren), i motsetning til markedsmessige byttetransaksjoner (jf. kulepenger leveres til en kunde i bytte mot penger fra denne kunden). Gitt denne situasjonen er det pengevirkningen av inntektene og utgiftene som er i fokus i FKAM. Det er nemlig viktig at en offentlig organisasjons utgifter (til lønn, sosialhjelp, vedlikehold osv.) finansieres av organisasjonens (skatte)inntekter. I FKAM periodiseres derfor inntektene og utgiftene med henblikk på deres pengevirkning. Følgelig er det et *pengeperiodiseringsprinsipp* som brukes i FKAM for å bidra til oppfyllelsen av FKAMs pengemålsettinger: pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. FKAM skal m.a.o. bidra til at offentlige (skatte)inntekter forvaltes i samsvar med et demokratisk (politisk) vedtatt budsjett samt bidra til kontroll med selve betalingsutførelsen. Som en følge av budsjettets viktige betydning i offentlig sektor, bruker Danielsson (1977) begrepet 'budsjettkoplete organisasjoner' når han refererer til den offentlige skattefinansierte kjerneforvaltningen (slik som statskassen og kommunekassen).

FKAM baseres på bruk av det enkle bokholderis prinsipp, anvendt på kameralistens enkeltsidige konto (med en inntektsside og en utgiftsside). På hver side finner vi følgende fire kolonner: rester brakt frem (RF), årets anordning (AO), virkelig utfall (V) og rester overført (R). En inntekt bokføres på kontoens inntektsside i AO-kolonnen når den anordnes for innbetaling (se 'anordnede inntekter' i figur 1) og ikke når den påløper (se 'inntekter' i figur 1). På tilsvarende måte bokføres en utgift på kontoens utgiftsside når den anordnes for utbetaling (se 'anordnede utgifter' i figur 1) og ikke når den påløper (se 'utgifter' i figur 1). Når en anordnet inntekt mottas innbetalt, bokføres innbetalingen (se 'umiddelbare innbetalinger' i figur 1) i V-kolonnen på kontoens inntektsside. På tilsvarende måte bokføres utbetalingen

(se 'umiddelbare utbetalinger' i figur 1) av en anordnet utgift i V-kolonnen på kontoens utgiftsside. Og følgende to kameralistiske bokføringsregler må alltid følges: (1) en utfallsbokføring (V-bokføring) kan ikke foretas uten en tidligere eller samtidig anordningsbokføring (AO-bokføring) og (2) restbeløpet for overføring til neste periode fremkommer på følgende måte: Rester overført = Rester brakt frem + årets anordning - virkelig utfall ($R=RF+AO-V$). Disse to reglene gjelder separat på kame-ralkontoens inntektsside og utgiftsside (jf. inntekter bokføres på inntektssiden og utgifter bokføres på utgiftssiden). Denne bokføringsmetoden kan omtales som *forvaltningskameralistisk enkel bokføring* (for en nærmere innføring i FKAM, inkludert talleksempler, se Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2009, 2010a,b).

Bedriftskameralistikk

Bedriftskameralistikken (BKAM) er utviklet for bruk i offentlige bedrifter (for eksempel kommunale buss-selskap), som er mer lik markedskoplete private bedrifter (for eksempel private buss-selskap) enn den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen (for eksempel kommunekassen) (se for eksempel Monsen, 2009). Formålet med å bruke BKAM er å gjøre det mulig for offentlige bedrifter å rapportere nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon som den som kunne vært rapportert ved bruk av FOR, men uten å måtte bruke kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. I BKAM periodiseres følgelig inntektene og utgiftene med henblikk på deres lønnsomhetsvirkning, som forskjellen mellom 'lønnsomhetsinntekter' (se figur 1) og 'kostnader' (se figur 1). Det er m.a.o. et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp* som brukes i BKAM, slik som i FOR. Dessuten utarbeides det et integrert fullstendig balanseregnskap innenfor BKAM som også rapporterer den offentlige bedriftens eiendeler, gjeld og egenkapital på balanse-tidspunktet (i tillegg til at nettoendringen på balanseregnskaps-kontoene rapporterer lønnsomhetsresultatet). Dette er også en likhet med FOR.

Både FKAM og BKAM bruker den kameralistiske kontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside med fire kolonner (RF, AO, V og R) på hver side. Og i likhet med FKAM må også BKAM oppfylle de to grunnleggende kameralistiske bok-føringsreglene som gjelder separat på kontoens inntektsside og utgiftsside: (1) Ingen V-bokførings uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og (2) $R=RF+AO-V$. Selv om disse to reglene *regnskapsteknisk* er identisk i FKAM og BKAM, er *tolkningen* av reglene forskjellig. Dette har sammenheng med at FKAM periodiserer inntektene og utgiftene med hensyn på deres *penge-virkning* (i AO-kolonnene), mens BKAM periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres *lønnsomhetsvirkning* (i AO-kolonnene).

Som en følge av at BKAMs bokføringsmetode skiller seg både fra FKAMs bokføringsmetode (omtalt som *forvaltningskame-ralistisk enkel bokføring*) og fra FORs bokføringsmetode (omtalt som *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode*) omtaler jeg den som *bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring* (for en nærmere innføring i BKAM, inkludert talleksempler, se Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2009, 2010a,c).

STATSREGNSKAPET

Statsregnskapet i Norge (STAT) har samme hovedformål som FKAM, nemlig pengeforvaltning og budsjettkontroll. Betalingskontroll er også viktig, men er ikke en integrert del av bokføringen i STAT, slik som i FKAM. STAT fokuserer følgelig

regnskapet: Noen betraktninger om veien videre



på pengevirksomheten av inntektene og utgiftene, som derfor periodiseres i samsvar med et *pengeperiodiseringsprinsipp*. Dette pengeperiodiseringsprinsippet brukes sammen med det dobbelte bokholderis prinsipp. Ettersom STAT kombinerer det dobbelte bokholderis prinsipp med et pengeperiodiseringsprinsipp, mens FOR kombinerer det dobbelte bokholderis prinsipp med et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, er *statsregnskaps dobbelte bokføringsmetode* forskjellig fra forretningsregnskapets dobbelte bokføringsmetode (dvs. *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode*).

Reglene for statsregnskapet krever at mottatte inntekter (dvs. 'umiddelbare innbetalinger' i figur 1, med enkelte unntak) og betalte utgifter (dvs. 'umiddelbare utbetalinger' i figur 1, med enkelte unntak) skal bokføres i bevilgningsregnskapet (se for eksempel Monsen, 2009). Derfor kan statsregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp, som benevnes 'kontantprinsippet' i bevilgningsreglementet, med fordel omtales som et *modifisert kontantprinsipp*. Da får vi frem at det ikke kun er umiddelbare innbetalinger og umiddelbare utbetalinger som bokføres i statsregnskapets pengeresultatregnskap (dvs. i bevilgningsregnskapet), men her bokføres også noen ikke-pengemessige transaksjoner. Det er dessuten opprettet en spesiell konto - konto for forskyvning i balansen - som har to oppgaver: For det første er denne kontoen nødvendig å bruke for enkelte transaksjoner for å oppfylle regnskapsreglenes spesielle rapporteringskrav og kravet om bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp. Dessuten har denne kontoen en avslutningsoppgave, i den forstand at bevilgningsregnskapet avsluttes mot 'konto for forskyvning i balansen', som igjen avsluttes mot avslutningskontoen (balanseregnskapkonto).

Når det gjelder investeringsutgifter, bokføres de på forskjellige måter avhengig av om de påløper i den indre statsforvaltning (Kongehuset, Regjeringen med departementene, Stortinget og Høyesterett) eller i den ytre statsforvaltning (bl.a. forvaltningsbedrifter og direktorater). Påløpte investeringsutgifter i den indre statsforvaltning skal nemlig ikke aktiveres i balanseregnskapet, mens påløpte investeringsutgifter i enheter tilhørende den ytre statsforvaltning skal aktiveres på kontoen 'kapital i anlegg' i balanseregnskapet (og avskrives) (for en nærmere innføring i STAT, inkludert talleksempler, se Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2009).

KOMMUNEREGNSKAPET

Kommuneregnskapet i Norge (KOM) har samme hovedformål som FKAM (og STAT), nemlig pengeforvaltning og budsjettkontroll. Betalingskontroll er også viktig, men er ikke en integrert del av bokføringen i KOM, slik som i FKAM. KOM fokuserer følgelig på pengevirksomheten av inntektene og utgiftene, som derfor periodiseres i samsvar med et *pengeperiodiseringsprinsipp*. Selv om både KOM og STAT periodiserer inntektene og utgiftene ved bruk av et pengeperiodiseringsprinsipp kombinert med det dobbelte bokholderis prinsipp, er likevel bokføringen til KOM og STAT forskjellig. KOM bruker nemlig 'anordningsprinsippet' (se nedenfor), mens STAT bruker et 'modifisert kontantprinsipp' (se ovenfor). Derfor bruker jeg benevnelsen *kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode* for å få frem at denne bokføringsmetoden skiller seg fra andre dobbelte bokføringsmetoder, inkludert *statsregnskaps dobbelte bokføringsmetode* (og *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode*).

NORVALD MONSEN: Statsregnskapet og kommune

Dagens kommunale regnskapsforskrift krever at alle inntekter og utgifter skal bokføres enten i driftsregnskapet (driftstransaksjoner samt betalte avdrag på mottatte lån) eller i investeringsregnskapet (omtalt som kapitalregnskapet i tidligere forskrifter) (investerings/kapitaltransaksjoner med unntak av betalte avdrag på mottatte lån) (se for eksempel Monsen, 2004, 2009). Her er det verdt å merke seg at kommuneloven og den kommunale regnskapsforskriften refererer til 'alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året', noe som betyr at kommuneregnskapets anordningsprinsipp relaterer seg til påløpte inntekter og påløpte utgifter (se begrepene 'inntekter' og 'utgifter' i figur 1). Hvis vi bruker den regnskapsterminologien for pengeperiodisering som er introdusert foran i artikkelen, kan kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp med fordel omtales som et *modifisert påløptprinsipp*, istedenfor som 'anordningsprinsippet'. Det er nemlig inntekter som er påløpt, med enkelte unntak, og utgifter som er påløpt, med enkelte unntak, som bokføres i kommuneregnskapets pengeresultatregnskap (dvs. i driftsregnskapet og i investeringsregnskapet; se begrepene 'inntekter' og 'utgifter' i figur 1) og ikke inntekter som er anordnet for innbetaling og utgifter som er anordnet for utbetaling (se begrepene 'anordnede inntekter' og 'anordnede utgifter' i figur 1). Ved å bruke denne regnskapsterminologien, kommer det tydelig frem at kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp skiller seg fra forvaltningskammeralistikkens pengeperiodiseringsprinsipp som benevnes 'anordningsprinsippet' og som baseres på bokføring av 'anordnede inntekter' (se figur 1) og 'anordnede utgifter' (se figur 1) i pengeresultatregnskapet (dvs. i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen).

Mens det er opprettet en spesiell konto i STAT som har fått benevnelsen 'konto for forskyvning i balansen', er det på tilsvarende måte opprettet en annen spesiell konto i KOM med betegnelsen 'kapitalkonto'. Begge disse to kontoene er opprettet for å gjøre det mulig å kombinere bruken av et pengeperiodiseringsprinsipp (hhv. 'modifisert kontantprinsipp' og 'modifisert påløptprinsipp') med det dobbelte bokholderis prinsipp samtidig som de spesielle regnskapskravene til hhv. STAT og KOM skal oppfylles (for en nærmere innføring i KOM, inkludert talleksempler, se Jensen og Monsen, 2009; Monsen, 2009).

DISKUSJON

Alle organisasjoner må finansiere sine utgifter (dvs. betalingsforpliktelser) med inntekter (dvs. krav på innbetalinger) for å overleve. Utgiftene og inntektene påløper imidlertid på forskjellige måter i ulike typer organisasjoner. I en markedskoplet organisasjon (for eksempel privat eller offentlig bedrift) påløper utgiftene og inntektene i markedsmessige byttetransaksjoner. I en slik situasjon synes det å være allmenn enighet om at det er lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene som bør rapporteres i regnskapet (se nederste del av figur 1). Derfor bruker forretningsregnskapet (FOR) et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, som kombineres med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti med en debetside og en kreditside, for å rapportere lønnsomhetsresultatet via både betalingsiden (jf. balanseregnskapskontoene) og ytelsessiden (jf. lønnsomhetsresultatregnskapskontoene) til markedstransaksjonene.

I den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen (statskassen, kommunekassen) står vi imidlertid ikke overfor markedsmessige byttetransaksjoner, men derimot enveistransaksjoner, slik som

forklart ovenfor. I denne situasjonen er det pengevirkningen av inntektene og utgiftene som er av interesse (se øverste del av figur 1). Et negativt pengeresultat (utgiftene er større enn inntektene) viser at inntektene ikke er store nok til å dekke utgiftene, mens et positivt pengeresultat viser det motsatte. Etter som det er pengevirkningen av inntektene og utgiftene som er av interesse i den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen, er det et pengeperiodiseringsprinsipp som brukes i offentlige regnskap, slik som kameralregnskap i form av forvaltningskammeralistikk (FKAM), det norske statsregnskapet (STAT) og det norske kommuneregnskapet (KOM).

I FKAM, STAT og KOM brukes riktignok ulike varianter av et pengeperiodiseringsprinsipp, samt ulike bokføringsmetoder og ulike typer konti. FKAM kombinerer 'anordningsprinsippet' med det enkle bokholderis prinsipp, anvendt på kameralistens enkeltsidige konto med en inntektside og en utgiftside. STAT kombinerer et 'modifisert kontantprinsipp' med det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti med en debetside og en kreditside. KOM kombinerer et 'modifisert påløptprinsipp' med det dobbelte bokholderis prinsipp, anvendt på kjøpmannens dobbeltsidige konti med en debetside og en kreditside.

Selv om det primært er pengevirkningen av inntektene og utgiftene som er av interesse i offentlig sektor, hvor offentlige utgifter ikke finansieres i markedsmessige byttetransaksjoner, men derimot hovedsaklig av skatteinntekter, kan likevel lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene også være av interesse i denne sektoren. Dette gjelder for offentlige bedrifter som er mer lik private markedskoplete bedrifter enn den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen. En kommuneinnbygger må for eksempel betale for å reise med en kommunal buss (i form av å betale en bussbillett), på samme måte som han betaler bussbillett for å reise med en privat buss. På samme måte som det er av interesse å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene for det private buss-selskapet, er det også av interesse å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene for det kommunale buss-selskapet.

Denne lønnsomhetsvirkningen kan rapporteres ved utarbeidelse enten av forretningsregnskap (FOR) eller bedriftskameralistikk (BKAM). Hvis vi ser en kommunal bedrift (for eksempel et kommunalt buss-selskap) isolert fra resten av kommunen (dvs. kommunekassen), vil det være fordelaktig å bruke det regnskapet som er spesielt utviklet for å rapportere lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene, nemlig FOR. Men hvis vi ser det kommunale buss-selskapet i sammenheng med resten av kommunen, vil det derimot være en fordel å bruke en regnskapsmodell som muliggjør rapportering av inntektenes og utgiftenes pengevirkning (når det er av interesse; jf. offentlig budsjettkoplete kjerneforvaltning) samt rapportering av inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning (når det er av interesse; jf. offentlige markedskoplete bedrifter). Ettersom kameralregnskap (KAM) i form av FKAM og BKAM er en slik regnskapsmodell, vil det være fordelaktig å bruke KAM i form av BKAM, istedenfor FOR, ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap for offentlige bedrifter. Dermed unngår vi å måtte bruke to prinsipielt forskjellige bokføringsmetoder i samme kommune, nemlig *enkel bokføring* (i form av forvaltningskammeralistisk enkel bokføring) i kommunekassen og *dobbel bokføring* (i form av kjøpmannens dobbelte

regnskapet: Noen betraktninger om veien videre

bokføring) i det kommunale buss-selskapet. Vi kan nemlig bruke *enkel bokføring* både i *kommunekassen* (i form av forvaltningskameralistisk enkel bokføring) og i *det kommunale buss-selskapet* (i form av bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring).

KONKLUSJON

I offentlig budsjettkoplek kjerneforvaltning, slik som statskassen og kommunekassen, påløper inntektene og utgiftene primært i enveistransaksjoner. Derfor er det pengevirksomheten av inntektene og utgiftene som bør rapporteres i statsregnskapet og i kommuneregnskapet. Og det er nettopp dette som blir gjort i disse to regnskapene. Viktige årsaker til at statsregnskapet og kommuneregnskapet er kompliserte regnskap, er imidlertid at de kombinerer sine uklare pengeperiodiseringsprinsipp (hhv. 'modifisert kontantprinsipp' og 'modifisert påløptprinsipp') med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens dobbeltsidige konti, som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap. Som vi har sett foran i artikkelen, defineres derimot pengeperiodiseringsprinsippet på en tydelig og informativ måte i forvaltningskameralistikken, nemlig som 'anordningsprinsippet' med bokføring av 'anordnede inntekter' og 'anordnede utgifter'. Her kombineres dessuten anordningsprinsippet med bruken av det enkle bokholderis prinsipp og kameralistens enkeltsidige konto som er spesielt utviklet for bruk av dette pengeperiodiseringsprinsippet. Derfor er forvaltningskameralistikken enklere å utarbeide, forstå og bruke enn både statsregnskapet og kommuneregnskapet.

Gitt denne situasjonen med kompliserte stats- og kommuneregnskap, bør disse to regnskapene forbedres. Den måten vi bør gjøre dette på, er å forbedre pengeperiodiseringen i disse to regnskapene, ettersom inntektene og utgiftene i statskassen og kommunekassen primært påløper i enveistransaksjoner. En slik forbedring kan oppnås ved å innføre forvaltningskameralistikkens definisjon av anordningsprinsippet (med bokføring av 'anordnede inntekter' og 'anordnede utgifter') i statsregnskapet og kommuneregnskapet. Hvis vi gjør dette, bør vi også vurdere å innføre forvaltningskameralistisk enkel bokføring samt kameralistens konto som er spesielt utviklet for å bruke dette anordningsprinsippet. I den grad det også er ønskelig med rapportering av lønnsomhetsinformasjon i offentlig sektor, slik som for offentlige markedskoplete bedrifter, kan slik informasjon rapporteres ved bruk av bedriftskameralistikk. Vi bør m.a.o. følge dette veiskiltet: *Kameralregnskap*.

REFERANSER

Danielsson, A., *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).

Jensen, B. og Monsen, N., *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ* (Elverum: Høgskolen i Hedmark, Rapport nr. 7, 2009).

Kosiol, E., *Buchhaltung und Bilanz* (Berlin: Walter de Gruyter & Co, 1967).

Monsen, N., *Kommuneregnskapet i Norge: en studie av kameralistens og kjøpmannens påvirkning* (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2004).

Monsen, N., *Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge* (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2009).

Monsen, N., *Kameralregnskap – del 1: en oversikt, Kommunal økonomi* (2010a), nr. 2, s. 6-13.

Monsen, N., *Kameralregnskap – del 2: forvaltningskameralistikk, Kommunal økonomi* (2010b), nr. 3, s. 6-13.

Monsen, N., *Kameralregnskap – del 3: bedriftskameralistikk, Kommunal økonomi* (2010c), nr. 4, s. 6-14.

Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).

Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industrieverlag Spaeth & Linde, 1926).



Viktige årsaker til at statsregnskapet og kommuneregnskapet er kompliserte regnskap, er imidlertid at de kombinerer sine uklare pengeperiodiseringsprinsipp med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens dobbeltsidige konti, som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap