

Inntekter og utgifter:

Formålet med artikkelen er å presentere et begrepsapparat som vil gjøre det lettere å forstå innholdet i ulike typer regnskap. Begrepsapparatet kan omtales som et *inntekts- og utgiftsbegrepsapparat*.

INNTEKTER OG UTGIFTER

Mülhaupt (1987) definerer begrepet *inntekt* som krav på innbetaling og begrepet *utgift* som forpliktelse til utbetaling. Ettersom alle organisasjoner må finansiere sine utgifter med inntekter, fremhever han at inntekt og utgift er de to hovedbegrepene i et regnskap. Inntektene og utgiftene vil alltid ha pengevirkning som påvirker en organisasjons 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 en organisasjon periodisere sine påløpte inntekter og påløpte utgifter (se inntekt og utgift i figur 1) med henblikk på deres respektive pengevirkning (se øverste del av figur 1) eller med henblikk på deres respektive lønnsomhetsvirkning (se nederste del av figur 1).

ulike periodiseringsprinsipp: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*. Med utgangspunkt i figur 1 forklares disse to periodiseringsprinsippene nærmere i det følgende.

Pengeperiodisering

De delene av inntektene og utgiftene som er anordnet (anvist) for innbetaling og utbetaling benevnes anordnet inntekt og anordnet utgift. De resterende delene av inntektene og utgiftene som ikke er anordnet for innbetaling og utbetaling, benevnes ikke-anordnet inntekt og ikke-anordnet utgift. Begrepene umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift refererer til de delene av inntektene og utgiftene som er innbetalt og utbetalt umiddelbart (dvs. i regnskapsperioden). Begrepene senere kontantinntekt og senere kontantutgift refererer til de delene av inntektene og utgiftene som skal innbetales og utbetales senere (dvs. i senere regnskapsperioder).

I offentlig sektor (i det minste i kontinentaleuropa og 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 er imidlertid ikke et prinsipp i privat sektor, hvor penger byttes mot varer og tjenester uten at betalingsanordninger først må gis. Uavhengig av om det er gitt eller ikke er gitt/ikke skal gis betalingsanordninger, kan

betales (referert til som umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift), slik det fremgår av figur 1.

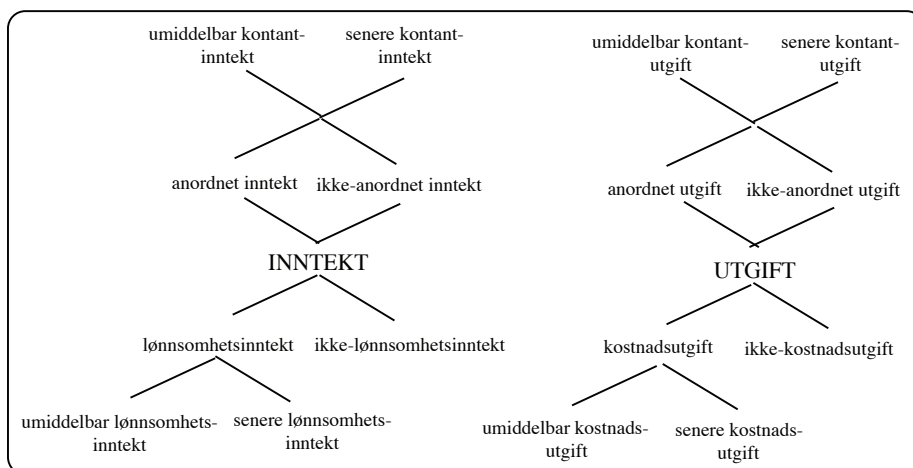
Forklaringen ovenfor medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning. Inntektene og utgiftene kan periodiseres med henblikk på om de er påløpt, om de er anordnet for innbetaling og utbetaling eller om de er innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet.

Lønnsomhetsperiodisering

Til forskjell fra øverste del av figur 1 som fokuserer på inntektenes og utgiftenes pengevirkning, fokuserer nederste del av figuren på deres eventuelle lønnsomhetsvirkning. Gitt slik virkning, kan vi i første omgang dele inntektene og utgiftene inn i to grupper: inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning og inntekter og utgifter som ikke har slik virkning. Inntekter med positiv lønnsomhetsvirkning omtales som lønnsomhetsinntekt, mens utgifter med negativ lønnsomhetsvirkning omtales som kostnadsutgift. Inntekter og utgifter uten lønnsomhetsvirkning omtales som ikke-lønnsomhetsinntekt og ikke-kostnadsutgift. Den delen av inntektene som har positiv lønnsomhetsvirkning umiddelbart (dvs. i regnskapsperioden) omtales som umiddelbar lønnsomhetsinntekt, mens den delen av utgiftene som har negativ lønnsomhetsvirkning i denne perioden omtales som umiddelbar kostnadsutgift. Inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning senere (dvs. i senere regnskapsperioder), benevnes senere lønnsomhetsinntekt og senere kostnadsutgift.

TALLEKSEMPEL

I dette avsnittet skal begrepsapparatet illustreres ved bruk av tabell 1 (inntekter) og tabell 2 (utgifter).



Dette medfører at vi står overfor to

en inntekt mottas innbetalt og en utgift kan

Pengevirkning

Inntekt i form av krav på innbetaling (se

Et begrepsapparat

Inntekt (påløpt)	1.200
a) <i>Pengevirkning</i>	
i) Krav på innbetaling	1.200
ii) Anordnet for innbetaling i regnskapsperioden	1.000
iii) Innbetalt i regnskapsperioden	700
b) <i>Lønnsomhetsvirkning:</i>	
i) Lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden	800
ii) Lønnsomhetsvirkning i senere regnskapsperioder	100
iii) Ikke lønnsomhetsvirkning	300

Tabell 1: Inntekt: talleksempel.

Utgift (påløpt)	1.100
a) <i>Pengevirkning</i>	
i) Forpliktelse til utbetaling	1.100
ii) Anordnet for utbetaling i regnskapsperioden	850
iii) Utbetalt i regnskapsperioden	500
b) <i>Lønnsomhetsvirkning (kostnadsvirkning):</i>	
i) Kostnadsvirkning i regnskapsperioden	250
ii) Kostnadsvirkning i senere regnskapsperioder	400
iii) Ikke kostnadsvirkning	450

Tabell 2: Utgift: talleksempel.

inntekt i figur 1) er påløpt med 1.200. Av dette beløpet er 1.000 anordnet for innbetaling i regnskapsperioden (se anordnet inntekt i figur 1). Dette betyr at 200 (1.200-1.000) enda ikke er anordnet for innbetaling (se ikke-anordnet inntekt i figur 1). I tabell 1 fremkommer det videre at kun 700 er innbetalt i regnskapsperioden (se umiddelbar kontantinntekt i figur 1), noe som medfører at 500 (1.200-700) ikke er innbetalt enda (se senere kontantinntekt i figur 1).

Utgift i form av forpliktelse til utbetaling (se utgift i figur 1) er påløpt med 1.100. Av dette beløpet er 850 anordnet for utbetaling (se anordnet utgift i figur 1). Dette betyr at 250 (1.100-850) enda ikke er anordnet for utbetaling (se ikke-anordnet utgift i figur 1). I tabell 1 fremgår det videre at 500 er utbetalt i regnskapsperioden (se umiddelbar kontantutgift i figur 1), noe som medfører at 600 (1.100-500) ikke er utbetalt enda (se senere kontantutgift i figur 1).

Lønnsomhetsvirkning

Inntekt er påløpt med 1.200, hvorav 900

(800+100) har lønnsomhetsvirkning (se lønnsomhetsinntekt i figur 1), mens 300 ikke har lønnsomhetsvirkning (se ikke-lønnsomhetsinntekt i figur 1). Når det gjelder lønnsomhetsinntekten på 900, har 800 lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden (se umiddelbar lønnsomhetsinntekt i figur 1), mens 100 har lønnsomhetsvirkning i senere regnskapsperioder (se senere lønnsomhetsinntekt i figur 1). Et eksempel på en umiddelbar lønnsomhetsinntekt er inntekt fra kontant salg av kulepenn, og et eksempel på en senere lønnsomhetsinntekt er inntekt fra salg av kulepenn mot forskuddsbetaling. Et eksempel på en ikke-lønnsomhetsinntekt er låneinntekt. Dette er nemlig en inntekt som ikke vil ha lønnsomhetsvirkning, men kun pengevirkning.

Utgift er påløpt med 1.100, hvorav 650 (250+400) har negativ lønnsomhetsvirkning, eller m.a.o. kostnadsvirkning (se kostnadsutgift i figur 1), mens 450 ikke har kostnadsvirkning



NORVALD MONSEN

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).

>>> fortsetter
på neste side



(se ikke-kostnadsutgift i figur 1). Når det gjelder kostnadsutgiften på 650, har 250 kostnadsvirkning i regnskapsperioden (se umiddelbar kostnadsutgift i figur 1), mens 400 har kostnadsvirkning i senere regnskapsperioder (se senere kostnadsutgift i figur 1). Et eksempel på en umiddelbar kostnadsutgift er utgifter for råvarer som er brukt i regnskapsperioden til å produsere kulepennner (vanligvis omtalt som råvarekostnad), og et annet eksempel på en umiddelbar kostnadsutgift er avskrivning av investeringsutgiften for et anleggsmiddel som er anskaffet i regnskapsperioden (vanligvis omtalt som avskrivning). Et eksempel på en senere kostnadsutgift er den delen av råvareutgiften som representerer råvarer som ikke er brukt i perioden til å produsere kulepennene (vanligvis omtalt som råvarelager), og et annet eksempel på en senere kostnadsutgift er den delen av investeringsutgiften som ikke er avskrevet i regnskapsperioden (vanligvis omtalt som anleggsmiddel). Et eksempel på en ikke-kostnadsutgift er avdragsutgift. Dette er nemlig en utgift som ikke vil ha kostnadsvirkning, men kun pengevirkning.

ULIKE REGNSKAPSMODELLER

I privat sektor utarbeides det forretningsregnskap med fokus på inntektenes og utgiftenes respektive lønnsomhetsvirkning (se nederste del av figur 1; se også Monsen, 2012b). Regnskapsperiodens resultat i et lønnsomhetsforretningsregnskap (LFOR) fremkommer dermed som forskjellen mellom inntektenes positive lønnsomhetsvirkning og utgiftenes negative lønnsomhetsvirkning,

eller m.a.o. kostnadsvirkning (se umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1). For talleksemplet blir perioderesultatet, som kan omtales som et *lønnsomhetsresultat*, 550 (800-250).

I offentlig sektor i Norge utarbeides det derimot regnskap med fokus på inntektenes og utgiftenes respektive pengevirkning (se øverste del av figur 1; se også Monsen, 2012a). Vi finner imidlertid to ulike pengefokus: Regnskapsperiodens resultat i et kommuneregnskap (KOM) fremkommer som forskjellen mellom påløpte inntekter og påløpte utgifter (se inntekt og utgift i figur 1), mens regnskapsperiodens resultat i statsregnskapet (STAT) fremkommer som forskjellen mellom innbetalte inntekter og utbetalte utgifter (se umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1). For talleksemplet blir derfor KOMs perioderesultat, som kan omtales som et *pengeresultat i form av et påløptresultat*, 100 (1.200-1.100), mens STATs perioderesultat, som kan omtales som et *pengeresultat i form av et kontantresultat*, blir 200 (700-500).

AVSLUTNING

Når vi studerer LFOR, KOM eller STAT vil vi i større eller mindre grad finne en upresis regnskapsterminologi (se f.eks. Monsen, 2012a,b). I LFOR brukes nemlig begrepet inntekt når det refereres til inntektenes umiddelbare lønnsomhetsvirkning, i KOM brukes begrepet inntekt når det refereres til inntektenes påløpte pengevirkning, og i STAT brukes begrepet inntekt når det refereres til inntektenes umiddelbare

kontantvirkning. Hvis vi derimot bruker begrepsapparatet presentert i denne artikkelen, kan vi bruke begrepet umiddelbar lønnsomhetsinntekt i LFOR, begrepet inntekt i KOM og begrepet umiddelbar kontantinntekt i STAT. På denne måten kan vi bruke tre ulike begrep når vi refererer til tre ulike virkninger av inntektene, noe som vil gjøre det lettere å forstå hvilken inntektsvirkning som rapporteres i de ulike regnskapene. Og et tilsvarende resonnement gjelder for utgiftene: Vi kan med fordel bruke ulike begrep når vi refererer til ulike virkninger av utgiftene: Umiddelbar kostnadsutgift når vi refererer til utgiftenes umiddelbare kostnadsvirkning (i LFOR), utgift når vi refererer til utgiftenes påløpte pengevirkning (i KOM) og umiddelbar kontantutgift når vi refererer til utgiftenes umiddelbare kontantvirkning (i STAT).

Referanser

- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Monsen, N., Statsregnskapet og kommuneregnskapet: En innføring med refleksjoner om veien videre (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave, 2012a).
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 3. utgave 2012b).