

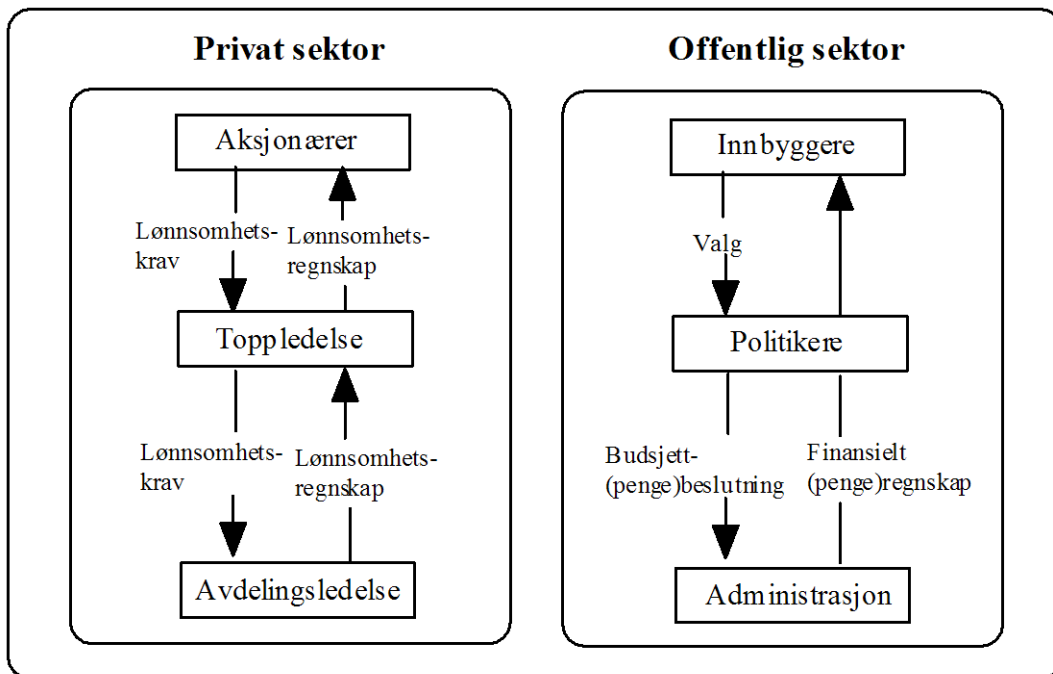
# **Regnskapsmessig periodisering med fokus på offentlig sektor**

av

**Professor, dr. oecon. Norvald Monsen  
Norges Handelshøyskole / Høgskolen i Hedmark (Rena)**

Presentasjon på forskningsdagene  
Høgskolen i Hedmark (Rena)  
25. september 2009

# ØKONOMISTYRINGSPROBLEMET

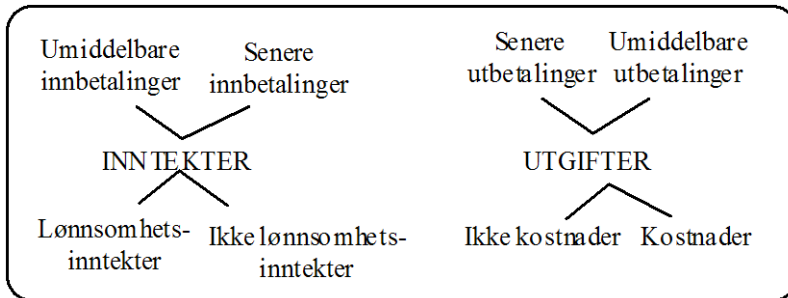


”Man må skille skarpt mellom *privat sektor* på den ene siden og *offentlig sektor* på den annen side. I begge sektorene pådrar man seg *utgifter* for å kunne produsere *varer og tjenester (ytelser)*. Verdien på ytelsene bør alltid være større en verdien på det som man må gi avkall på for å kunne fremstille ytelsene. Et resultatstrev finnes følgelig i begge sektorene. De respektive *resultatregnskapene* er imidlertid svært forskjellige. I offentlig sektor kan man bare utarbeide et *pengeresultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*. Innenfor offentlig sektor (staten, kommunene, fylkene, delstatene osv.) tilbyr man ytelsene 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)

# INNETEKTER OG UTGIFTER

*Inntekter:* krav på innbetalinger

*Utgifter:* forpliktelser til utbetalinger

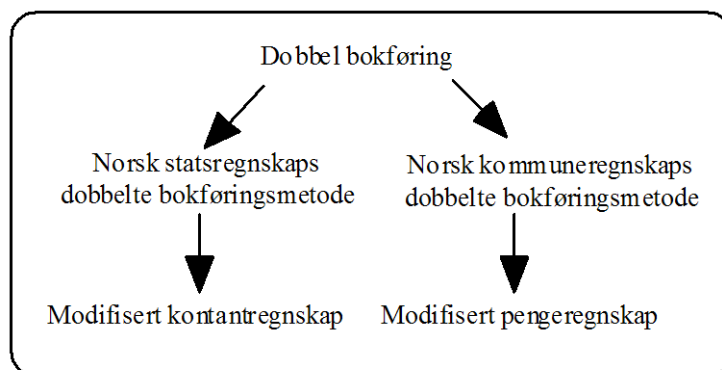
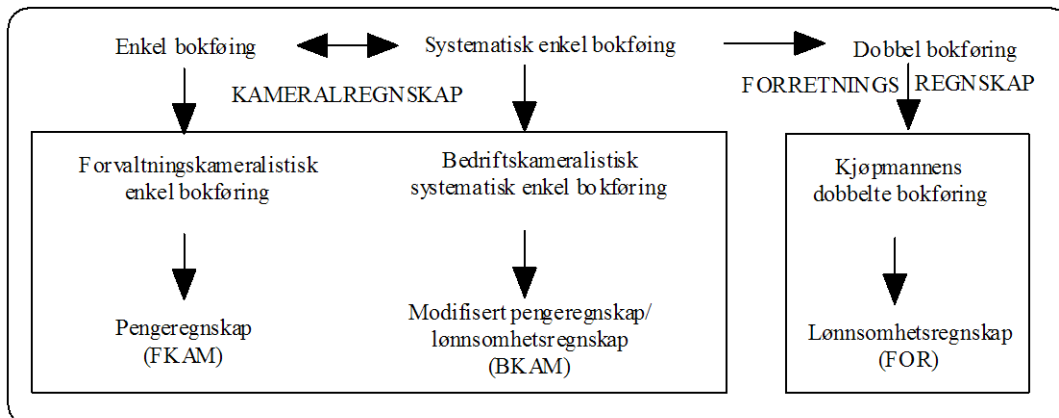


- pengeperiodiseringsprinsipp (*money accrual accounting principle*):

ANORDNINGSPRINSIPPET (inkludert 'kontantprinsippet')

- lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp  
(*profitability accrual accounting principle*):

”PERIODISERINGSPRINSIPPET”  
(*”accrual accounting principle”*)



## TALLEKSEMPEL

En organisasjon har en kassebeholdning på 2.000 ved begynnelsen av perioden. Følgende regnskapsbeløp gjelder for det aktuelle regnskapsåret:

|                          | (1)<br>Påløpt | (2)<br>Anordnet | (3)<br>Betalt | (4)*<br>Lønnsomhets-<br>virkning |
|--------------------------|---------------|-----------------|---------------|----------------------------------|
| (1) Driftsinntekter      | 16.000        | 15.000          | 14.500        | 15.000                           |
| (2) Driftsutgifter       | 11.000        | 10.000          | 9.900         | 10.100                           |
| (3) Renteutgifter        | 20            | 20              | 20            | 20                               |
| (4) Lån                  | 2.000         | 2.000           | 2.000         | 0                                |
| (5) Avdrag               | 200           | 200             | 200           | 0                                |
| (6) Investeringsutgifter | 3.000         | 3.000           | 3.000         | 300                              |

\* *Lønnsomhetsvirkning av inntektene og utgiftene:*

- kun av interesse for organisasjoner som er involvert i markedsmessige byttransaksjoner (dvs. penger byttes mot varer og tjenester)
- private markedsfinansierte bedrifter
- offentlige bedrifter som er markedsfinansiert og ikke skattefinansiert

## FORRETNINGSREGNSKAP (lønnsomhetsregnskap)

### ÅPNINGSBALANSE

|       |       |             |       |
|-------|-------|-------------|-------|
| Kasse | 2.000 | Egenkapital | 2.000 |
|       | 2.000 |             | 2.000 |

| Kasse  |        |        |       |
|--------|--------|--------|-------|
| IB     | 2.000  | 2a)    | 9.900 |
| 1a)    | 14.500 | 3)     | 20    |
| 4)     | 2.000  | 5)     | 200   |
|        |        | 6a)    | 3.000 |
|        |        | UB     | 5.380 |
| 18.500 |        | 18.500 |       |

| Lønnsomhetsresultatregnskap |       |        |        |
|-----------------------------|-------|--------|--------|
| 2a)                         | 9.900 | 1a)    | 14.500 |
| 2b)                         | 200   | 1b)    | 500    |
| 3)                          | 20    |        |        |
| 6b)                         | 300   |        |        |
| 7)                          | 4.580 |        |        |
| 15.000                      |       | 15.000 |        |

| Fordringer |       |       |       |
|------------|-------|-------|-------|
| IB         | 0     | UB    | 1.500 |
| 1b)        | 500   |       |       |
| 1c)        | 1.000 |       |       |
| 1.500      |       | 1.500 |       |

| Kortsiktig gjeld |       |       |     |
|------------------|-------|-------|-----|
| UB               | 1.100 | OB    | 0   |
|                  |       | 2b)   | 200 |
|                  |       | 2c)   | 900 |
| 1.100            |       | 1.100 |     |

| Anleggsmidler |       |       |       |
|---------------|-------|-------|-------|
| IB            | 0     | 6b)   | 300   |
| 6a)           | 3.000 | UB    | 2.700 |
| 3.000         |       | 3.000 |       |

| Langsiktig gjeld |       |       |       |
|------------------|-------|-------|-------|
| 5)               | 200   | IB    | 0     |
| UB               | 1.800 | 4)    | 2.000 |
| 2.000            |       | 2.000 |       |

| Utsatt kostnad |     |     |     |
|----------------|-----|-----|-----|
| IB             | 0   | UB  | 900 |
| 2c)            | 900 |     |     |
| 900            |     | 900 |     |

| Utsatt lønnsomhetsinntekt |       |       |       |
|---------------------------|-------|-------|-------|
| UB                        | 1.000 | IB    | 0     |
|                           |       | 1c)   | 1.000 |
| 1.000                     |       | 1.000 |       |

| Lønnsomhetsresultat |       |       |       |
|---------------------|-------|-------|-------|
| UB                  | 4.580 | IB    | 0     |
|                     |       | 7)    | 4.580 |
| 4.580               |       | 4.580 |       |

| Egenkapital |       |       |       |
|-------------|-------|-------|-------|
| UB          | 2.000 | IB    | 2.000 |
| 2.000       |       | 2.000 |       |

### SLUTTBALANSE

|                |       |                           |       |
|----------------|-------|---------------------------|-------|
| Kasse          | 5.380 | Kortsiktig gjeld          | 1.100 |
| Fordringer     | 1.500 | Langsiktig gjeld          | 1.800 |
| Anleggsmidler  | 2.700 | Utsatt lønnsomhetsinntekt | 1.000 |
| Utsatt kostnad | 900   | Egenkapital               | 2.000 |
|                |       | Lønnsomhetsresultat       | 4.580 |
| 10.480         |       | 10.480                    |       |

## FORVALTNINGSKAMERALISTIKK

|                | Inntekter                       |                        |                           |                           | Utgifter                        |                        |                           |                           |
|----------------|---------------------------------|------------------------|---------------------------|---------------------------|---------------------------------|------------------------|---------------------------|---------------------------|
|                | Rester<br>brakt<br>frem<br>(RF) | An-<br>ordning<br>(AO) | Virkelig<br>utfall<br>(V) | Rester<br>overført<br>(R) | Rester<br>brakt<br>frem<br>(RF) | An-<br>ordning<br>(AO) | Virkelig<br>utfall<br>(V) | Rester<br>overført<br>(R) |
| 1) Driftsinnt. |                                 | 15.000                 | 14.500                    | 500                       |                                 |                        |                           |                           |
| 2) Driftsutg.  |                                 |                        |                           |                           |                                 | 10.000                 | 9.900                     | 100                       |
| 3) Renteutg.   |                                 |                        |                           |                           |                                 | 20                     | 20                        |                           |
| 4) Lån         |                                 | 2.000                  | 2.000                     |                           |                                 |                        |                           |                           |
| 5) Avdrag      |                                 |                        |                           |                           |                                 | 200                    | 200                       |                           |
| 6) Inv.utg.    |                                 |                        |                           |                           |                                 | 3.000                  | 3.000                     |                           |
|                | 0                               | 17.000                 | 16.500                    | 500                       | 0                               | 13.220                 | 13.120                    | 100                       |

**Tabell 1:** Forvaltningskameralistisk enkel bokføring.

## STATSREGNSKAPET I NORGE

### ÅPNINGSBALANSE

|       |       |                  |       |
|-------|-------|------------------|-------|
| Kasse | 2.000 | Avslutningskonto | 2.000 |
|       | 2.000 |                  | 2.000 |

| Kassebeholdning |        |        |       |
|-----------------|--------|--------|-------|
| IB              | 2.000  | 2)     | 9.900 |
| 1)              | 14.500 | 3)     | 20    |
| 4a)             | 2.000  | 5a)    | 200   |
|                 |        | 6a)    | 2.000 |
|                 |        | 6b)    | 1.000 |
|                 |        | UB     | 5.380 |
| 18.500          |        | 18.500 |       |

| Bevilgningsregnskap |       |        |        |
|---------------------|-------|--------|--------|
| 2)                  | 9.900 | 1)     | 14.500 |
| 3)                  | 20    | 4b)    | 2.000  |
| 5b)                 | 200   | 6e)    | 100    |
| 6a)                 | 2.000 | 7)     |        |
| 6c)                 | 1.000 |        |        |
| 6e)                 | 100   |        |        |
| 7)                  | 3.380 |        |        |
| 16.600              |       | 16.600 |        |

| Kapital i anlegg |       |       |     |
|------------------|-------|-------|-----|
| IB               | 0     |       |     |
| 6b)              | 1.000 | 6d)   | 100 |
|                  |       | UB    | 900 |
| 1.000            |       | 1.000 |     |

| Konto for forskyvning i balansen |       |       |       |
|----------------------------------|-------|-------|-------|
| 4b)                              | 2.000 | 5b)   | 200   |
| 6d)                              | 100   | 6c)   | 1.000 |
| 8)                               | 2.480 | 7)    | 3.380 |
| 4.580                            |       | 4.580 |       |

| Langsiktig gjeld |       |       |       |
|------------------|-------|-------|-------|
| 5a)              | 200   | IB    | 0     |
| UB               | 1.800 | 4a)   | 2.000 |
| 2.000            |       | 2.000 |       |

| Avslutningskonto |       |       |       |
|------------------|-------|-------|-------|
|                  |       | IB    | 2.000 |
| UB               | 4.480 | 8)    | 2.480 |
| 4.480            |       | 4.480 |       |

### SLUTTBALANSE

|                  |       |                  |       |
|------------------|-------|------------------|-------|
| Kasse            | 5.380 | Langsiktig gjeld | 1.800 |
| Kapital i anlegg | 900   | Avslutningskonto | 4.480 |
|                  | 6.280 |                  | 6.280 |



## KOMMUNEREGNSKAPET I NORGE

### ÅPNINGSBALANSE

|       |       |                    |       |
|-------|-------|--------------------|-------|
| Kasse | 2.000 | Likviditetsreserve | 2.000 |
|       | 2.000 |                    | 2.000 |

| Memoriakonto ubrukte lån |   |
|--------------------------|---|
| 0                        | 0 |

| Memoriakonto ubrukte lån |   |
|--------------------------|---|
| 0                        | 0 |

| Kassebeholdning |        |     |        |
|-----------------|--------|-----|--------|
| IB              | 2.000  | 2)  | 9.900  |
| 1a)             | 14.500 | 3)  | 20     |
| 4a)             | 2.000  | 5a) | 200    |
|                 |        | 6a) | 3.000  |
|                 |        | UB  | 5.380  |
|                 | 18.500 |     | 18.500 |

| Driftsregnskap |        |     |        |
|----------------|--------|-----|--------|
| 2a)            | 9.900  | 1a) | 14.500 |
| 2b)            | 1.100  | 1b) | 1.500  |
| 3)             | 20     | 6d) | 300    |
| 5b)            | 200    |     |        |
| 6d)            | 300    |     |        |
| 8)             | 1.000  |     |        |
| 9)             | 3.780  |     |        |
|                | 16.300 |     | 16.300 |

| Fordringer |       |    |       |
|------------|-------|----|-------|
| IB         | 0     | UB | 1.500 |
| 1b)        | 1.500 |    |       |
|            | 1.500 |    | 1.500 |

| Investeringsregnskap |       |     |       |
|----------------------|-------|-----|-------|
| 6b)                  | 3.000 | 4c) | 2.000 |
|                      |       | 8)  | 1.000 |
|                      | 3.000 |     | 3.000 |

| Anleggsmidler |       |     |       |
|---------------|-------|-----|-------|
| IB            | 0     | 6c) | 300   |
| 6a)           | 3.000 | UB  | 2.700 |
|               | 3.000 |     | 3.000 |

| Kortsiktig gjeld |       |     |       |
|------------------|-------|-----|-------|
| UB               | 1.100 | IB  | 0     |
|                  |       | 2a) | 1.100 |
|                  | 1.100 |     | 1.100 |

| Langsiktig gjeld |       |     |       |
|------------------|-------|-----|-------|
| 5a)              | 200   | IB  | 0     |
| UB               | 1.800 | 4a) | 2.000 |
|                  | 2.000 |     | 2.000 |

| Kapitalkonto |       |     |       |
|--------------|-------|-----|-------|
| 4c)          | 2.000 | IB  | 0     |
| 6c)          | 300   | 5b) | 200   |
| UB           | 900   | 6b) | 3.000 |
|              | 3.200 |     | 3.200 |

| Likviditetsreserve |       |    |       |
|--------------------|-------|----|-------|
| UB                 | 2.000 | IB | 2.000 |
|                    | 2.000 |    | 2.000 |

| Ikke disponert netto driftsresultat<br>(regnskapsmessig overskudd) |       |    |       |
|--|-------|----|-------|
| UB   | 3.780 | IB | 0     |
|  |       | 9) | 3.780 |
|  | 3.780 |    | 3.780 |

| Memoriakonto ubrukte lån |       |     |       |
|--------------------------|-------|-----|-------|
| IB                       | 0     | 4d) | 2.000 |
| 4b)                      | 2.000 | UB  | 0     |
|                          | 2.000 |     | 2.000 |

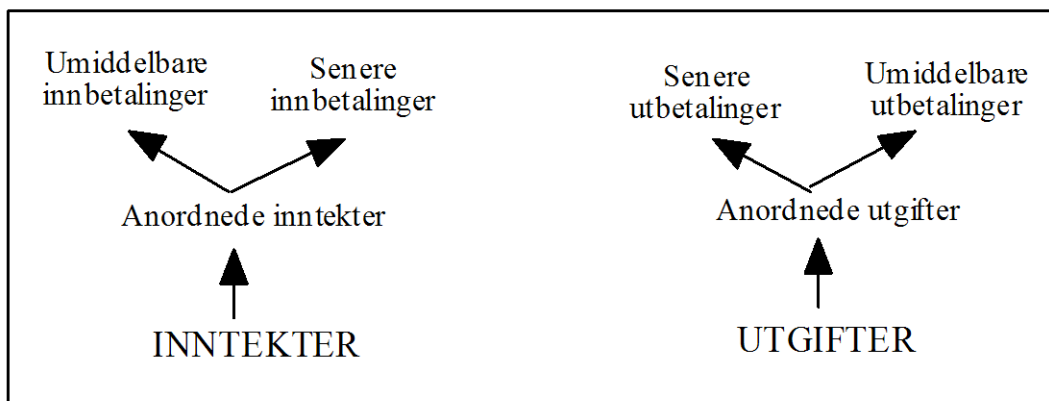
| Memoriakonto ubrukte lån |       |     |       |
|--------------------------|-------|-----|-------|
| 4d)                      | 2.000 | IB  | 0     |
| UB                       | 0     | 4b) | 2.000 |
|                          | 2.000 |     | 2.000 |

SLUTTBALANSE

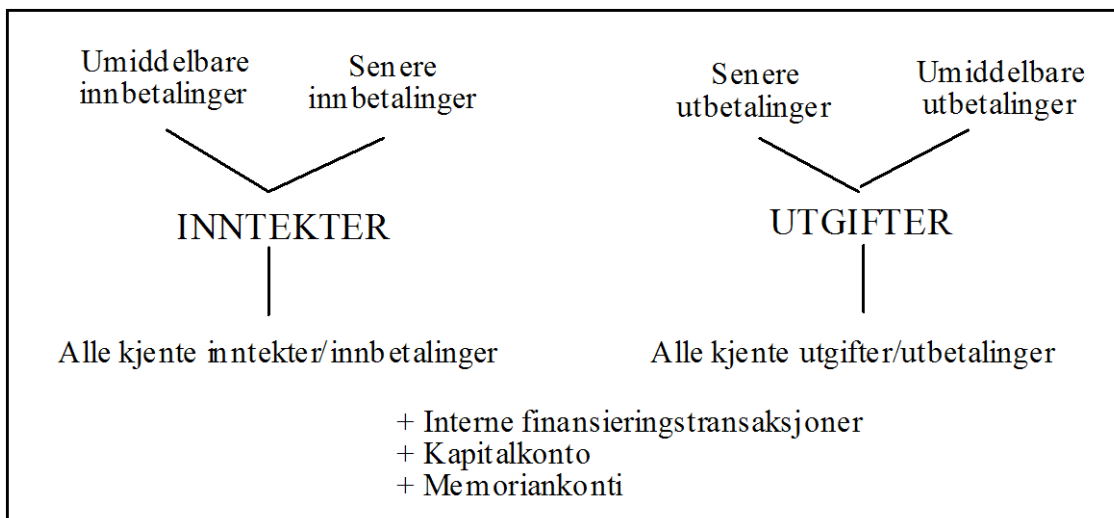
|   |                          |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
|---|--------------------------|-------|------------|-------|--|--------------------------|--|-------|---|------------------|-------|------------------|-------|--------------------|-------|----------------------------|-------|--------------|-----|--|-------|
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Kasse</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">5.380</td> </tr> <tr> <td>Fordringer</td> <td style="text-align: right;">1.500</td> </tr> <tr> <td>Anleggsmidler</td> <td style="text-align: right;">2.700</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">9.580</td> </tr> </table> | Kasse                    | 5.380 | Fordringer | 1.500 | Anleggsmidler  | 2.700                    |  | 9.580 | <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%;">Kortsiktig gjeld</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">1.100</td> </tr> <tr> <td>Langsiktig gjeld</td> <td style="text-align: right;">1.800</td> </tr> <tr> <td>Likviditetsreserve</td> <td style="text-align: right;">2.000</td> </tr> <tr> <td>Ikke disp. nto. driftsres.</td> <td style="text-align: right;">3.780</td> </tr> <tr> <td>Kapitalkonto</td> <td style="text-align: right;">900</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">9.580</td> </tr> </table> | Kortsiktig gjeld | 1.100 | Langsiktig gjeld | 1.800 | Likviditetsreserve | 2.000 | Ikke disp. nto. driftsres. | 3.780 | Kapitalkonto | 900 |  | 9.580 |
| Kasse   | 5.380                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Fordringer  | 1.500                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Anleggsmidler   | 2.700                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
|   | 9.580                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Kortsiktig gjeld  | 1.100                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Langsiktig gjeld  | 1.800                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Likviditetsreserve  | 2.000                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Ikke disp. nto. driftsres.  | 3.780                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Kapitalkonto  | 900                      |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
|   | 9.580                    |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Memoriakonto ubrukte lån</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">0</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">0</td> </tr> </table>  | Memoriakonto ubrukte lån |       | 0          | 0     | <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Memoriakonto ubrukte lån</td> </tr> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;">0</td> <td style="width: 50%; text-align: center;">0</td> </tr> </table> | Memoriakonto ubrukte lån |  | 0     | 0   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Memoriakonto ubrukte lån  |                          |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| 0   | 0                        |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| Memoriakonto ubrukte lån  |                          |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |
| 0   | 0                        |       |            |       |  |                          |  |       |   |                  |       |                  |       |                    |       |                            |       |              |     |  |       |

# Anordningsprinsippet

## FORVALTNINGSKAMERALISTIKK



## KOMMUNEREGNSKAPET



## KONKLUSJON

- Hvordan pådras utgifter og inntekter?
  - (a) via markedsmessige byttetransaksjoner?
  - (b) via ensidige transaksjoner?

Situasjon (a): LØNNSOMHETSREGNSKAP (forretningsregnskap)

Situasjon (b): PENGeregnskap (kameralregnskap)

*Offentlig budsjettfinansiert sektor i Norge:* situasjon (b)  
PENGeregnskap bør fortsatt utarbeides i offentlig sektor

- pengeperiodiseringsprinsippene i STAT og KOM bør defineres klarere

Forvaltningskameralistikk (FKAM):

- *forvaltning av offentlige (skatte)inntekter i samsvar med et demokratisk (politisk) vedtatt pengebudsjett (dvs. inntekts- og utgiftsbudsjett)*

- klar definisjon av ANORDNINGSPRINSIPPET (betalingskontroll)

- **REDESKO**: regnskap for demokratisk styring og kontroll

*To alternativer:*

1) Erstatte de uklare pengeperiodiseringsprinsippene i STAT og KOM med FKAMs klare definisjon av anordningsprinsippet, og fortsette med

bruk av dobbel bokføring

2) Innføre FKAM i offentlig sektor i Norge:

- definere anordningsprinsippet som i FKAM

- erstatte kjøpmannens debet/kredit konti med kameralistens inntekts/utgiftskonto

- erstatte statsregnskapets og kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetoder med forvaltningskameralistisk enkel bokføring