

# Anordningsprinsippet: Et viktig pengeperiodiserings- prinsipp i kommunene

Av Norvald Monsen

**Anordningsprinsippet er et viktig pengeperiodiseringsprinsipp i offentlig forvaltning, inkludert i kommunene. Derfor skal denne artikkelen forklare dette periodiseringsprinsippet og illustrere det ved hjelp av et talleksempel. Først forklares og illustreres det innenfor rammen av kameralregnskap, som er et regnskap utviklet for bruk i offentlig sektor. Deretter forklares og illustreres prinsippet innenfor rammen av det norske kommuneregnskapet. Avslutningsvis argumenteres det for at vi bør videreutvikle kommuneregnskapets anordningsprinsipp slik at det nettopp blir et anordningsprinsipp, for det er det nemlig ikke i dag, til tross for denne benevnelsen.**

## Innledning

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser) som må finansieres av inntekter (i form av innbetalingskrav). Ifølge Mülhaupt (1987) er derfor *inntekt og utgift* de to hovedbegrepene i et regnskap. Ulike typer organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Private bedrifter skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttransaksjoner (dvs. kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Danielsson (1977) omtaler derfor slike bedrifter som markedskoplede organisasjoner. Offentlig forvaltning, slik som statskassen og kommune-kassen, skaffer seg derimot inntekter primært i form av skatt fra innbyggerne uten å gi noen direkte motytelse. Sagt med andre ord, den skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. Utgiftene påløper i ulike deler av forvaltningen, slik som skoleavdelingen og helseavdelingen, mens skatteinntektene mottas av den sentrale økonomiavdelingen. Derfor brukes budsjettet til å fordele skatteinntektene til de ulike avdelingene, slik at de kan finansiere sine utgifter. Danielsson (1977) omtaler derfor offentlig forvaltning som en budsjettkoplede organisasjon.

I offentlig sektor finner vi også offentlige bedrifter, slik som kommunale lysverk og busselskap, i tillegg til offentlig forvaltning. Disse bedriftene finansieres av inntekter som de mottar i bytte mot tjenestelevering (strømleveranser og busstransport) til innbyggerne (strømkundene og busspassasjerene). Dette betyr at offentlige bedrifter mottar inntekter gjennom markedsmessige byttransaksjoner og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private markedskoplede bedrifter enn med offentlig budsjettkoplede forvaltning når det gjelder tilgang på inntekter for å finansiere utgifter og kan derfor også omtales som markedskoplede organisasjoner.

Inntektene og utgiftene til en organisasjon, referert til som påløpte inntekter og utgifter, vil alltid ha pengevirkning som påvirker organisasjonens 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 inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på penge- eller lønnsomhets-

virkningen. Derfor står vi overfor to ulike periodiseringsprinsipp: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp* (se f.eks. Monsen, 2013a,b, for flere detaljer).

I offentlig forvaltning, i det minste i kontinentaleuropa samt Norge, er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (eller m.a.o. anvisningsmyndighet, 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 medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen: 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.

Pengeperiodiseringsprinsippet i det norske kommuneregnskapet benevnes anordningsprinsippet, til tross for at det ikke krever bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for innbetaling og utbetaling. Og gitt denne situasjonen, er formålet med artikkelen å forklare anordningsprinsippet i offentlig forvaltning generelt og i norsk kommuneforvaltning spesielt. Som referanseramme for forklaringen skal tysk kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk brukes. Årsaken til dette er at forvaltningskameralistikken nettopp er utviklet for bruk i offentlig forvaltning (inkludert kommuneforvaltningen) og så vel den kameralistiske kontoen som forvaltningskameralistisk bokføring er spesielt utviklet med henblikk på bruk av anordningsprinsippet som pengeperiodiseringsprinsipp (se f.eks. Monsen, 2013a,b).

## Talleksempel

Mülhaupt (1987) fremhever:

”Det burde være opplagt at regnskapsproblemen kun lar seg anskueliggjøre ved bruk av talleksempel som krever en ikke ubetydelig innsats av den interesserte leser.” (Mülhaupt, 1987, s. 29; oversatt fra tysk)

Med dette som utgangspunkt skal følgende talleksempel brukes for å illustrere anordningsprinsippet i forvaltningskameralistikken og kommuneregnskapet: En kommunekasse har en kassebeholdning på 2.000 ved begynnelsen av perioden, og tabell 1 viser periodens inntekter og utgifter.

	(1) Påløpt	(2) Anordnet	(3) Innbetalt/ utbetalt
(1) Driftsinntekt	16.000	15.200	14.500
(2) Driftsutgift	11.000	10.000	9.900
(3) Renteutgift	20	20	20
(4) Låneinntekt	2.000	2.000	2.000
(5) Avdragsutgift	200	200	200
(6) Investeringsutgift	3.000	3.000	300

**Tabell 1:** Inntekter og utgifter.

Kolonne (1) *Påløpt* viser inntekter/utgifter som er påløpt (eller m.a.o. kjent), mens kolonne (2) *Anordnet* viser inntekter/utgifter som er anordnet (eller m.a.o. anvist) for innbetaling/utbetaling. Kolonne (3) *Innbetalt/utbetalt* viser inntekter/utgifter som er innbetalt/utbetalt.

### Forvaltningskameralistikk

Forvaltningskameralistikken er utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning. Dette innebærer at offentlige inntekter og utgifter skal kontrolleres på en demokratisk måte i den forstand at de skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratiske budsjettvedtak. I forvaltningskameralistikken periodiseres derfor inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirksomheten (ved bruk av anordningsprinsippet) for å oppfylle fire oppgaver: (1) budsjettkontroll (sammenligning av budsjettall hentet fra budsjettet og regnskapstall hentet fra den kameralistiske kontoen; se tabell 2 nedenfor), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger, bokført i V-kolonnene til denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av innbetalingene og utbetalingene, bokført i V-kolonnene til den kameralistiske kontoen) og (4) rapportering av et pengeresultat (som differansen mellom anordnede inntekter og utgifter i form av innbetalings- og utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen). Ettersom anordningsprinsippet brukes som pengeperiodiseringsprinsipp, representerer forvaltningskameralistikken et pengeregnskap i form av anordningsregnskap.

### Forvaltningskameralistisk enkel bokføring

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring som brukes ved utarbeidelse av forvaltningskameralistikk, foregår på den kameralistiske kontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finnes det fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) (se tabell 2).

Bokføringssted	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

**Tabell 2:** Den kameralistiske kontoen.

Ingen bokføring i V-kolonnen kan foretas uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen (regel 1) og R=RF+AO-V (regel 2). Disse to reglene gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntekts- og utgiftssider. Og påløpte inntekter og utgifter periodiseres i AO-kolonnene med henblikk på pengevirksomheten (ved bruk av anordningsprinsippet). Dermed fremkommer periodens netto anordnet inntekt (som representerer et pengeresultat) som differansen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

V-kolonnen på inntektssiden inneholder periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger), og V-kolonnen på utgiftssiden inneholder periodens utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Dermed vil periodens netto kontantinntekt (i form av kasseendringen) fremkomme som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

Restkolonnene (R) inneholder inntektsrester/utgiftsrester som er anordnet for innbetaling/utbetaling, men som ikke er innbetalt/utbetalt. Sagt på en annen måte: R-kolonnene representerer ufullstendige restkolonner (balansekolonner) som inneholder inntektsrester (i form av fordringer)/utgiftsrester (i form av forpliktelser) som det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger for.

### Anordningsprinsippet i forvaltningskameralistikken

Anordningsprinsippet som brukes i forvaltningskameralistikken har sitt utspring i det grunnleggende skillet i offentlig forvaltning mellom betalingsanordning (eller m.a.o. betalingsanvisning) og betalingsutførelse (eller m.a.o. virkelig betaling):

”Et grunnprinsipp for den offentlige betalingsgjennomføringen består i at ingen utbetaling kan foretas uten en tilsvarende *utbetalingsanordning* gitt av en anordningsberettiget enhet og en innbetaling kan kun mottas av kassekontoret basert på en tilsvarende *innbetalingsanordning*. Av kontrollårsaker gis inn- eller utbetalingsanordningene alltid av en enhet som hverken er betrodd med betalingsutførelsen eller med bokføringen.” (von Wysocki, 1965, s. 23; oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Kameralistikken følger dette grunnleggende skillet mellom anordnede og utførte betalinger, ved at ikke bare utførte betalinger (i form av innbetalte inntekter og utbetalte utgifter) bokføres på den kameralistiske kontoen i kolonnene *Virkelig utfall (V)*, men anordnede betalinger bokføres også, nemlig i *Anordningskolonnene (AO)* (i form av inntekter og utgifter som er anordnet for innbetaling og utbetaling).

Dette skillet mellom anordnede og utførte betalinger er så grunnleggende i forvaltningskameralistikken at det ligger til grunn for de to kameralistiske bokføringsreglene som er forklart ovenfor (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og R=RF+AO-V). Som von Wysocki (1965) uttrykker seg:

”En utfallsbokføring kan ikke foretas uten en tidligere eller samtidig anordningsbokføring.” (von Wysocki, 1965, s. 23; oversatt fra tysk)

På denne måten bidrar bokføringen til at man kan kontrollere både hvilke betalingsanordninger som skal utføres (dvs. inntekter som skal mottas innbetalt og utgifter som skal betales) og i hvilken grad betalingsanordningene blir utført (i form av innbetaling av inntekter og utbetaling av utgifter). Denne betalingskontrollen er så viktig i forvaltningskameralistikken, at Mülhaupt (1987) påpeker at man ofte refererer til dette regnskapet som et anordnings- og utførelsesregnskap.

### Bokføring av talleksempel i forvaltningskameralistikken

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring brukes i forvaltningskameralistikken. Og her periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirksomheten ved bruk av anordningsprinsippet. Dette innebærer at inntekter som er påløpt, bokføres i AO-kolonnen på kameralkontoens inntektsside når de anordnes for innbetaling, mens utgifter som er påløpt, bokføres i AO-kolonnen på utgiftssiden når de anordnes for utbetaling.

Med utgangspunkt i talleksempel (se tabell 1), illustreres forvaltningskameralistisk enkel bokføring i tabell 3. De to kameralistiske bokføringsreglene (ingen V-bokføring uten tidligere/samtidig AO-bokføring og  $R=RF+AO-V$ ) er brukt ved bokføringen av inntektene på kameralkontoens inntektsside og ved bokføringen av utgiftene på kontoens utgiftsside. En detaljert verbal forklaring på bokføringen kan finnes i vedlegg (1a).

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
1) Driftsinntekt		15.200	14.500	700				
2) Driftsutgift						10.000	9.900	100
3) Renteutgift						20	20	
4) Låneinntekt		2.000	2.000					
5) Avdragsutgift						200	200	
6) Investeringsutg.						3.000	3.000	
	0	17.200	16.500	700	0	13.220	13.120	100

**Tabell 3:** Forvaltningskameralistikk: talleksempel.

### Kommuneregnskapet

Kommuneregnskapet utarbeides i samsvar med kommunale regnskapsforskrifter. Og den første regnskapsforskriften (F) i Norge ble utgitt i 1883 (F1883), og krevde at kommunene skulle utarbeide en oversikt over innbetalte inntekter og utbetalte utgifter; følgelig var det kontantprinsippet som ble brukt ved periodiseringen av påløpte inntekter og utgifter. Mellemvik (1987) oppsummerer forskriften på følgende måte:

”I den første norske forskriften, kfr Cirkulære for Kommunekasseregnskabene i Herredene og Byerne av 15. november 1883, synes det kameralistiske regnskapssystem å ha slått igjennom. Bl.a. er regnskapet etter denne forskriften å anse som et rent kasseregnskap.” (Mellemvik, 1987, s. 60)

Dette sitatet viser at den første kommunale regnskapsforskriften baseres på kameralistisk tankegang. Og hovedformålet til det norske kommuneregnskapet er å bidra til kontroll med offentlige skatteinntekter innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett:

”Det er av vesentlig betydning at en stiller opp, fører og slutter av kommuneregnskapene på en slik måte at de til enhver tid gir full oversikt over den økonomiske stilling i vedkommende kommune og at de ved slutten av terminen gir et riktig og lett kontrollerbart bilde av hvorledes kommunens midler er forvaltet i det forløpne år.

Hovedformålet med regnskapene er å gi beskjed om hvorledes kommunens midler er forvaltet og om dette er skjedd overensstemmende med det bevilgede budgett.” (F1936, s. 66)

Dette hovedformålet til kommuneregnskapet samsvarer med hovedformålet til forvaltningskameralistikken, som er å bidra til kontroll med offentlige skatteinntekter, eller m.a.o. rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning. Vi finner derfor en sterk kopling mellom budsjett (vedtatt på en demokratisk måte av politikerne) og regnskap både i forvaltningskameralistikken og kommuneregnskapet. I 1924 vedtas det nemlig en kommunal forskrift som både gjelder for budsjett og regnskap:

”Herefter skal enn videre budjettoppstillingen og regnskapsavleggelsen post for post svare til hinannen. Regnskapsskjemaer og budjettskjemaer faller derfor praktisk talt sammen.” (F1924, s. 99)

Denne sterke koplingen mellom budsjett og regnskap som ble innført i 1924, gjelder fortsatt i kommunesektoren i Norge, selv om det i dag finnes to separate forskrifter: en budsjettforskrift (FB2000) og en regnskapsforskrift (FR2000).

Kontantprinsippet i F1883 ble erstattet av anordningsprinsippet i F1924. Selve begrepet anordningsprinsipp ble riktignok for første gang brukt i F1942, men allerede i F1936 ble dette begrepet introdusert under benevnelsen anordningssystem. Hverken F1924 eller F1941 bruker riktignok begrepet anordningsprinsipp, men innholdet i dette prinsippet ble innført allerede i F1924. Og selv om dagens kommunale regnskapsforskrift (FR2000) ikke bruker begrepet anordningsprinsipp, brukes begrepet i merknadene til dagens forskrift (MR2000).

Det er en fordel å bruke enkel bokføring fremfor dobbel bokføring ved utarbeidelse av pengeregnskap (se f.eks. Monsen, 2001). Derfor brukes enkel bokføring ved utarbeidelse av forvaltningskameralistikk, som er et pengeregnskap. Selv om også kommuneregnskapet er et pengeregnskap, krever imidlertid

F1924 at kommunene skal gå over til å bruke dobbel bokføring ved utarbeidelse av sine regnskap, uten at det gis noen begrunnelse for dette kravet.

### **Kommuneregnskapets dobbelte bokføring**

Som påpekt ovenfor, ble anordningsprinsippet innført i kommuneregnskapet i 1924, samtidig med innføringen av dobbel bokføring og kjøpmannens konti (med debet- og kreditsider). Og ifølge de kommunale regnskapsreglene, skal en kommunes inntekter og utgifter (i samsvar med kommuneregnskapets anordningsprinsipp), enten bokføres i driftsregnskapet (driftstransaksjoner samt avdrag på lån) eller i investeringsregnskapet (investerings-/kapitaltransaksjoner med unntak av avdrag på lån). For øvrig er det gitt flere regler, bl.a. spesielle regler for bokføring av lånetransaksjoner, investeringstransaksjoner og regler for avslutning av regnskapet, inkludert regler for overføringer mellom ulike konti. I denne artikkelen kommer vi imidlertid kun inn på de reglene som er relevante for bokføringen av talleksemplets inntekter og utgifter. Her vil jeg imidlertid påpeke at mange av de spesielle kommunale regnskapsreglene (f.eks. avsetninger til og bruk av fond) gjør det enda vanskeligere å forstå og bruke kommuneregnskapets anordningsprinsipp, enn det som fremgår av bokføringen av talleksemplet nedenfor. Men før talleksemplet brukes til å illustrere kommuneregnskapets spesielle dobbelte bokføring, skal vi se nærmere på anordningsprinsippet slik det defineres og forklares i det kommunale regelverket.

### **Anordningsprinsippet i kommuneregnskapet**

Som påpekt ovenfor, er skillet mellom betalingsanordning (eller m.a.o. betalingsanvisning) og betalingsutførelse (eller m.a.o. virkelig betaling) svært viktig i offentlig sektor; dette gjelder derfor også i kommunesektoren i Norge:

*”Ethvert beløp som skal betales ut av en kommunal kasse skal på forhånd være anvist til betaling.* For at den som anviser beløpet til enhver tid skal vite hvor mye det er disponibelt av den budsjettpost eller særbevilgning som beløpet skal tas av, må det føres anvisningsbok, med en konto for hver budsjettpost og for hver særbevilgning. Før et beløp anvises må det, foruten at det kontrolleres at vedkommende utbetaling er berettiget og at beløpet er riktig og alt for øvrig i orden, også ses etter at det foreligger bevilgning til vedkommende utgift, og at det er igjen tilstrekkelig beløp som vedkommende budsjettpost eller særbevilgning til å betale beløpet med. Samtidig med at beløpet anvises, føres det på vedkommende konto i anvisningsboken.

Anvisningsboken må foruten dato og tekstrubrikk ha to tallrubrikker. De beløp som anvises føres i første rubrikk, og i den siste rubrikk føres for hver gang ut summen av det som hittil er anvist på vedkommende konto.

Over kontoen føres foruten kontobetegnelse også det bevilgede beløp og mulige tilleggsbevilgninger, og den som anviser kan da til enhver tid se hvor mye det er brukt av bevilgningen.” (F1942, s. 165; uthevelse tilføyd)

Min oppfatning er at det viktige skillet mellom betalingsanordning (eller m.a.o. betalingsanvisning) og utført betaling (eller m.a.o. virkelig betaling) ligger til grunn for innføringen av anordningsprinsippet i kommuneregnskapet (se spesielt første setning i sitatet ovenfor), på samme måte som det ligger til grunn for innføringen av anordningsprinsippet i forvaltningskammeralistikken. Men til forskjell fra forvaltningskammeralistikken, hvor både kontoen (se tabell 2 med egne kolonner for betalingsanordninger (AO) og utførte betalinger (V)) og bokføringsmetoden (jf. ingen V-bokføring

uten tidligere eller samtidig AO-bokføring og R=RF+AO-V) er spesielt utviklet for bruk av anordningsprinsippet, er dette ikke tilfelle for kommuneregnskapet. I kommuneregnskapet bruker vi nemlig kjøpmannens konti (med debet- og kreditsider uten egne kolonner for betalingsanordninger og utførte betalinger) samt en spesiell kommunal variant av kjøpmannens dobbelte bokføring som er utviklet til bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap for private bedrifter (se f.eks. Monsen, 2013a,b for flere detaljer om kjøpmannens dobbelte bokføring).

I det følgende presenteres først noen paragrafer som omhandler anordningsprinsippet i kommuneregnskapet. Paragrafene er hentet fra kommuneloven (av 1992), regnskapsforskriften (av 2000; FR2000) og merknader til regnskapsforskriften (av 2000; MR2000). Deretter kommenteres disse paragrafene.

### **Kommuneloven:**

#### **§48. Årsregnskapet og årsberetningen.**

1. Kommuner og fylkeskommuner skal for hvert kalenderår utarbeide årsregnskap og årsberetning.
2. Årsregnskapet skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året, og anvendelsen av midlene. *Alle kjente utgifter og inntekter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes.* Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk. ...
6. Departementet kan gi forskrift med nærmere regler om årsregnskapet, årsberetningen og regnskapsføringen. *(Uthevelse tilføyd i teksten)*

### **Regnskapsforskriften:**

#### **§7. Grunnleggende regnskapsprinsipper og god kommunal regnskapsskikk**

All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens og fylkeskommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk av midler bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme.

Alle utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger skal regnskapsføres brutto. Dette gjelder også for de interne finansieringstransaksjonene. Det skal således ikke gjøres fradrag for tilhørende inntekter til utgiftene, og heller ikke skal inntektene fremstå med fradrag for eventuelle tilhørende utgifter.

*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.* Dette skal likevel ikke medføre at avleggelsen av årsregnskapet må forskyves utover de frister som er bestemt, jf. § 10.

For lån skal kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året føres i investeringsregnskapet. Den delen av lånet som ikke er brukt, registreres som memoriapost.

I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år. Justering i henhold til eksakt beløp foretas i det påfølgende regnskapsår.

Årsregnskapet skal føres i overensstemmelse med god kommunal regnskapsskikk, både når det gjelder selve regnskapsføringen og når det gjelder den økonomiske informasjonen årsregnskapet gir. ...

*(Uthevelse tilføyd i teksten)*

## **Merknader til regnskapsforskriften:**

### *Til §1*

Kommunelovens bestemmelser om årsregnskap og årsberetning er å finne i §48.

### *Til §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.*

I §7 er kun bruk av lån angitt som unntak fra anordningsprinsippet. ... Departementet presiserer også at anordningsprinsippet innebærer at det fra og med 2001 kun er anledning til å føre påløpte renter i regnskapet. ... *(Uthevelse tilføyd i teksten)*

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 utgifter og inntekter enten de er betalt eller ikke). Sagt med andre ord: kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp er presist definert i kommuneloven, men det kan ikke brukes slik som tenkt, nemlig til å kontrollere om en kommunes betalinger er i samsvar med betalingsanordningene. Årsaken til dette er at det er inntekter og utgifter som er kjent (eller m.a.o. påløpt; jf. påløptprinsippet i omtalen av inntekter og utgifter foran i artikkelen), og ikke inntekter og utgifter som er anordnet for betaling (jf. anordningsprinsippet i omtalen av inntekter og utgifter foran i artikkelen) som skal bokføres.

Selv om den kommunale regnskapsforskriften er gitt med hjemmel i kommuneloven, finner vi en mer uklar definisjon på kommuneregnskapets periodiseringsprinsipp 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 FR2000). Her finner vi nemlig et problem med definisjonen av begrepene inntekter og utgifter: Som det fremgår foran i artikkelen, representerer utgifter betalingsforpliktelse, 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 årsregnskapet 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.

### **Bokføring av talleksemplet i kommuneregnskapet**

Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode brukes ved utarbeidelse av kommuneregnskapet. Og her periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirksomheten ved bruk av påløptprinsippet (som dessverre benevnes anordningsprinsippet). Dette innebærer at inntekter og utgifter som er påløpt (eller m.a.o. kjent) skal bokføres i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Dessuten finnes det ytterligere regler i de kommunale regnskapsforskriftene som krever at vi må foreta bokføringer i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet, selv om det ikke dreier seg om påløpte inntekter eller utgifter. Et eksempel er bokføring av låneforbruk istedenfor påløpt (kjent) låneinntekt i investeringsregnskapet. Et annet eksempel er bokføring av bruk av fondsmidler og nye fondsavsetninger i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet, til tross for at det her ikke dreier seg om påløpte (kjente) inntekter og utgifter.

Med utgangspunkt i talleksemplet (se tabell 1), illustreres kommuneregnskapets dobbelte bokføring i tabell 4. Og ettersom dobbel bokføring brukes må de to reglene for dobbel bokføring følges: (1) debet=kredit og (2) to ulike bokføringskonti (se f.eks. Monsen, 2013a,b). Dette innebærer at vi alltid må debitere og kreditere to ulike bokføringskonti med samme beløp. Dessuten finnes det ytterligere detaljerte regler i de kommunale regnskapsforskriftene som må følges, noe som kan føre til at vi må foreta flere debet-kredit-bokføringer for en bestemt transaksjon, f.eks. ved bokføring av investeringsutgifter, låneinntekter og avdragsutgifter. En detaljert verbal forklaring på bokføringen i tabell 4 kan finnes i vedlegg (1b).

ÅPNINGSBALANSEKONTO

Kassebeholdning	2.000	Disposisjonsfond	2.000
	2.000		2.000

Memoriakonti

Memoriakonto ubrukte lån	0	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån	0
	0		0

Kassebeholdning

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

Driftsregnskapskonto

2)	11.000	1)	16.000
3)	20	6d)	300
5a)	200		
6d)	300		
8)	1.000		
9)	3.780		
	16.300		16.300

Fordring

IB	0	UB	1.500
1a)	1.500		
	1.500		1.500

Investeringsregnskapskonto

6a)	3.000	4c)	2.000
		8)	1.000
	3.000		3.000

Anleggsmiddel

IB	0	6c)	300
6b)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

Kortsiktig gjeld

UB	1.100	IB	0
		2)	1.100
	1.100		1.100

Langsiktig gjeld

5b)	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

Disposisjonsfond

UB	2.000	IB	2.000
	2.000		2.000

Ikke disponert netto driftsresultat  
(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

Motkonto for memoriakonto ubrukte lån

4d)	2.000	IB	0
UB	0	4b)	2.000
	2.000		2.000

SLUTTBALANSEKONTO

Kassebeholdning	5.380	Kortsiktig gjeld	1.100
Fordring	1.500	Langsiktig gjeld	1.800
Anleggsmiddel	2.700	Disposisjonsfond	2.000
		Ikke disp. nto. driftsresultat	3.780
		Kapitalkonto	900
	9.580		9.580

Memoriakonti

Memoriakonto ubrukte lån	0	Motkonto for memoriakonto ubrukte lån	0
	0		0

IB=inngående balanse; UB=utgående balanse

**Tabell 4:** Kommuneregnskapet: talleksempel.

### Enveis pengetransaksjoner

Kommunene mottar skatteinntekter fra innbyggerne (skattebetalerne) uten å gi noen direkte motytelse. I neste omgang bruker kommunene skatteinntektene til å finansiere utgifter som påløper ved ytelse av kommunale tjenester til innbyggerne, uten at innbyggerne betaler direkte for tjenestene. Dette betyr at kommunene står overfor enveis pengetransaksjoner (jf. skatteinnbetaling fra én innbygger; betaling for en kommunal tjeneste til en annen innbygger). I denne situasjonen blir det spesielt viktig å kontrollere kommunenes inn- og utbetalinger, ettersom vi ikke finner en innebygd betalingskontroll i form av at varer/tjenester byttes mot penger, slik som i privat sektor hvor bedriftene står overfor markedsmessige byttetransaksjoner (jf. kjøp/salg av varer/tjenester).

Det er nettopp i en slik situasjon med enveis pengetransaksjoner at anordningsprinsippet spiller en viktig rolle: bruk av anordningsprinsippet vil bidra til å kontrollere at en person (f.eks. kommunekasserer) ikke foretar en utbetaling av en utgift eller mottar en innbetaling av en inntekt uten at han tidligere har fått eller samtidig får en betalingsanordning (eller m.a.o. betalingsanvisning) av en annen person (f.eks. rådmannen). På denne måten involveres to personer i betalingsprosessen, nemlig både en person med betalingsanordningsmyndighet (rådmannen) og en annen person med betalingsutførelsesmyndighet (kommunekasserer).

### Anordningsprinsippet i forvaltningskammeralistikken og kommuneregnskapet

Det er nettopp skillet mellom betalingsanordningsmyndighet og betalingsutførelsesmyndighet i offentlig forvaltning som ligger til grunn for bruken av anordningsprinsippet i offentlige (inkludert kommunale) regnskap, slik som i forvaltningskammeralistikken: Anordningsprinsippet i forvaltningskammeralistikken krever at vi bokfører inntekter og utgifter når de anordnes for betaling (i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen; se tabell 2; se også tabell 3) samt når de betales (i V-kolonnene til denne kontoen). På denne måten foretas det en kontroll innenfor rammen av bokføringen av om utførte innbetalinger/utbetalinger er i samsvar med gitte innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, ved at de utførte (eller m.a.o. virkelige) betalingene (V) sammenlignes med de anordnede betalingene (AO) (jf.  $R=RF+AO-V$ ).

Som påpekt foran, er min oppfatning at vi også ønsker å bruke kommuneregnskapet på en tilsvarende måte, nemlig til å kontrollere kommunenes inn- og utbetalinger; derfor brukes

begrepet anordningsprinsippet i kommuneregnskapet. Men som det videre fremgår av omtalen foran, kunne kommuneregnskapets anordningsprinsipp med fordel vært benevnt påløptprinsippet; det krever nemlig bokføring av inntekter og utgifter som er påløpt (eller m.a.o. kjent) og ikke inntekter og utgifter som er anordnet (eller m.a.o. anvist) for betaling. Dette forhold, samt bruken av kjøpmannens konti (uten egne kolonner for betalingsanordninger og utførte betalinger; se tabell 4) og en spesiell kommunal variant av kjøpmannens dobbelte bokføring, medfører at kommuneregnskapets anordningsprinsipp ikke kan brukes slik som tenkt: inn- og utbetalingskontrollen må derfor foretas som *et tillegg til kommuneregnskapets dobbelte bokføring*; den er *ikke* en integrert del av bokføringen, slik den er når forvaltningskammeralistisk enkel bokføring brukes.

### Kommentar til talleksemplet

La oss vende tilbake til bokføringen av talleksemplet for å forklare dette nærmere med utgangspunkt i driftsutgiften: Det er påløpt en driftsutgift (2) på 11.000 (se kolonne (1) i tabell 1), hvorav 10.000 er anordnet for utbetaling (se kolonne (2) i tabell 1) og 9.900 er utbetalt (se kolonne (3) i tabell 1). I tabell 3 (forvaltningskammeralistikken) ser vi at utbetalingsanordningen på 10.000 bokføres i AO-kolonnen på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen, utbetalingen på 9.900 bokføres i V-kolonnen på samme side av kontoen, og differansen på 100 (10.000-9.900) fremkommer i R-kolonnen på denne kontosiden. Ettersom differansen er et positivt tall (100), er utbetalingen innenfor rammen av betalingsanordningen. Hvis derimot differansen hadde vært et negativt tall, ville det betydd at utbetalingen (V-bokføringen) var større enn betalingsanordningen (dvs. summen av tallene i RF- og AO-kolonnene; jf.  $R=RF+AO-V$ ); følgelig ville det vært foretatt en utbetaling (V) som verken var anordnet på forhånd (RF) eller anordnet (AO) samtidig med utbetalingen.

I kommuneregnskapet bokføres påløpt driftsutgift (2) på 11.000 (se kolonne (1) i tabell 1) i driftsregnskapet i samsvar med kommuneregnskapets anordningsprinsipp, som egentlig er et påløptprinsipp, slik som forklart ovenfor (se tabell 4). Følgelig får vi ingen informasjon om hvor mye av denne påløpte driftsutgiften på 11.000 som er anordnet for utbetaling (dvs. 10.000; se kolonne (2) i tabell 1). Og vi får heller ikke informasjon i driftsregnskapet om hvor mye av den anordnede driftsutgiften som er utbetalt (dvs. 9.900; se kolonne (3) i tabell 1). Følgelig kan ikke kommuneregnskapets anordningsprinsipp (som relaterer seg til bokføringen på



driftsregnskaps- og investeringsregnskapskontoene) brukes slik som tenkt, nemlig til å kontrollere om de utførte betalingene er i samsvar med betalingsanordningene (dvs. sammenligne tallene 9.900 og 10.000): Inn- og utbetalingskontrollen må derfor foretas som et tillegg til bokføringen i kommuneregnskapet. Tilsvarende resonnement kan presenteres for de øvrige typene av inntekter og utgifter som er med i talleksemplet: Kommuneregnskapets anordningsprinsipp kan ikke brukes til å kontrollere om utførte betalinger samsvarer med betalingsanordningene (eller m.a.o. betalingsanvisningene).

Hvis vi ser nærmere på bokføringen av talleksemplet ovenfor, vil vi ikke bare se at forvaltningskammeralistikken bruker anordningsprinsippet (jf. bokføring av anordnede inntekter og utgifter i AO-kolonnene i tabell 3), mens kommuneregnskapet ikke bruker dette prinsippet, men derimot påløptprinsippet (jf. bokføring av påløpte inntekter og utgifter på driftsregnskaps- og investeringsregnskapskontoene i tabell 4). Vi vil også se at den forvaltningskammeralistiske enkle bokføringen er enklere enn kommuneregnskapets dobbelte bokføring. For det første kommer dette frem ved å sammenligne bokføringen av talleksemplet i tabell 3 med bokføringen av samme talleksempel i tabell 4. For det andre kommer dette frem ved å sammenligne den verbale forklaringen på bokføringen i tabell 3 som finnes i vedlegg (1a), med den verbale forklaringen på bokføringen i tabell 4 som finnes i vedlegg (1b).

Årsaken til at forvaltningskammeralistisk enkel bokføring (jf. tabell 3) er enklere enn kommuneregnskapets dobbelte bokføring (jf. tabell 4), er følgende: forvaltningskammeralistikken som er et pengeregnskap (dvs. et regnskap som rapporterer pengeeffekten av påløpte inntekter og utgifter i form av anordnede inntekter og utgifter), bruker enkel bokføring som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av pengeregnskap, mens kommuneregnskapet som også er et pengeregnskap (dvs. et regnskap som rapporterer pengeeffekten av påløpte inntekter og utgifter nettopp i form av

påløpte inntekter og utgifter, riktignok med enkelte unntak) derimot bruker en spesiell og komplisert variant av kjøpmannens dobbelte bokføring. Sistnevnte bokføringsmetode er nemlig utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap (dvs. et regnskap som rapporterer lønnsomhetsvirkningen av påløpte inntekter og utgifter i form av umiddelbare lønnsomhetsinntekter og umiddelbare kostnadsutgifter; se Mønsen, 2013a,b); den er ikke utviklet for bruk ved utarbeidelse av pengeregnskap.

### Konklusjon

Anordningsprinsippet er et viktig pengeperiodiseringsprinsipp i offentlig (inkludert kommunal) forvaltning og skal bidra til kontroll med at det ikke foretas inn- og utbetalinger av en person med betalingsutførelsesmyndighet (f.eks. kommunekasserer) uten at det tidligere er gitt eller samtidig gis betalingsanordninger av en annen person med betalingsanordningsmyndighet (f.eks. rådmannen). Men som vi har sett, kan ikke kommuneregnskapets anordningsprinsipp brukes i denne inn- og utbetalingskontrollen. Årsaken er at dette periodiseringsprinsippet ikke krever bokføring av anordnede inntekter og utgifter samt innbetalte inntekter og utbetalte utgifter (i form av inn- og utbetalinger) på driftsregnskaps- eller investeringsregnskapskontoene, men derimot bokføring av påløpte inntekter og utgifter, riktignok med enkelte unntak. Kommuneregnskapets pengeperiodiseringsprinsipp kan følgelig mer informativt omtales som *påløptprinsippet med enkelte unntak*, eller alternativt som *modifisert påløptprinsipp*, istedenfor som *anordningsprinsippet*.

Ettersom anordningsprinsippet er svært viktig i offentlig forvaltning som primært står overfor enveis pengetransaksjoner, bør vi bruke dette prinsippet i kommuneregnskapet. Derfor bør vi videreutvikle kommuneregnskapets anordningsprinsipp slik at det nettopp blir et anordningsprinsipp, for det er det ikke i dag, til tross for denne benevnelsen. Og idéer til en slik videreutvikling kan vi finne i forvaltningskammeralistikken som er spesielt utviklet for bruk av anordningsprinsippet i offentlig forvaltning.





### Vedlegg 1: Bokføringsforklaringer

#### 1a) Forklaring på den forvaltningskameralistisk enkle bokføringen i tabell 3

Driftsinntekt (1) er påløpt med 16.000, og det er gitt en innbetalingsanordning for 15.200 av dette beløpet (Inntekter-AO=15.200). Av sistnevnte beløp er kun 14.500 innbetalt (Inntekter-V=14.500), noe som medfører at det fremkommer et restbeløp (dvs. fordring som det er gitt innbetalingsanordning for, men ikke mottatt innbetalt) på 700 i den kameralistiske kontoens restkolonne ( $\text{Inntekter-R}=\text{RF}+\text{AO}-\text{V}=0+15.200-14.500=700$ ). Driftsutgift (2) er påløpt med 11.000, og det er gitt en utbetalingsanordning på 10.000 av dette beløpet (Utgifter-AO=10.000). Av sistnevnte beløp er kun 9.900 utbetalt (Utgifter-V=9.900), noe som medfører at det fremkommer et restbeløp (dvs. gjeld som det er gitt utbetalingsanordning for, men som ikke er utbetalt) på 100 i den kameralistiske kontoens restkolonne ( $\text{Utgifter-R}=\text{RF}+\text{AO}-\text{V}=0+10.000-9.900=100$ ).

Renteutgift (3) er påløpt med 20. Dette beløpet er anordnet for utbetaling (Utgifter-AO=20) og utbetalt (Utgifter-V=20). Dermed er det ingen restbeløp ved slutten av perioden ( $\text{Utgifter-R}=\text{RF}+\text{AO}-\text{V}=0+20-20=0$ ). Låneinntekt (4) er påløpt med 2.000. Før dette beløpet kunne mottas innbetalt og bokføres på inntektssiden til den kameralistiske kontoen (Inntekter-V=2.000), ble det gitt og bokført en innbetalingsanordning for dette beløpet på samme side av kontoen (Inntekter-AO=2.000). Dermed blir det ingen restbeløp på inntektssiden til den kameralistiske kontoen ( $\text{Inntekter-R}=\text{RF}+\text{AO}-\text{V}=0+2.000-2.000=0$ ). Avdragsutgift (5) er påløpt med 200. Før dette beløpet kunne betales og bokføres på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen (Utgifter-V=200), ble det gitt en utbetalingsanordning for dette beløpet som ble bokført på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen (Utgifter-AO=200). Dermed blir det ingen restbeløp på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen ( $\text{Utgifter-R}=\text{RF}+\text{AO}-\text{V}=0+200-200=0$ ). Det er videre påløpt en investeringsutgift (6) på 3.000. En utbetalingsanordning har blitt gitt for dette beløpet og har blitt bokført på kameralkontoens utgiftsside (Utgifter-AO=3.000). Dette beløpet er deretter utbetalt og bokført på samme side av den kameralistiske kontoen (Utgifter-V=3.000). Følgelig blir det ingen beløp i restkolonnen ( $\text{Utgifter-R}=\text{RF}+\text{AO}-\text{V}=0+3.000-3.000=0$ ).

#### 1b) Forklaring på kommuneregnskapets dobbelte bokføring i tabell 4

Vi begynner med å opprette en åpningsbalansekonto, bestående av kassekonto (2.000) og disposisjonsfond (2.000). Deretter fortsetter vi med å bokføre regnskapsperiodens inntekter og utgifter: Driftsinntekt (1) er påløpt med 16.000, hvorav 14.500 er mottatt innbetalt. Vi krediterer derfor driftsregnskapskontoen med 16.000, debiterer kassekontoen med 14.500 og debiterer fordringskontoen med differansen på 1.500 (16.000-14.500). Driftsutgift (2) er påløpt med 11.000, hvorav 9.900 er betalt. Vi debiterer derfor driftsregnskapskontoen med 11.000, krediterer kassekontoen med 9.900 og krediterer kontoen Kortsiktig gjeld med differansen på 1.100 (11.000-9.900). Renteutgift (3) er både påløpt og betalt med 20. Vi debiterer derfor driftsregnskapskontoen og krediterer kassekontoen med dette beløpet.

Låneinntekt (4) er påløpt med 2.000, og dette beløpet er mottatt innbetalt. Vi debiterer derfor kassekontoen med dette beløpet og krediterer kontoen Langsiktig gjeld med samme beløp (4a). Samtidig som dette lånet mottas, krever den kommunale regnskapsforskriften at lånet også registreres på en egen huskekonto, som viser beholdningen av ubrukte lån. Denne kontoen har fått navnet Memoriakonto ubrukte lån. Egentlig hadde det vært tilstrekkelig med en enkel registrering på denne memoriakontoen for å vise at det er mottatt et nytt lån på 2.000 (debet Memoriakonto ubrukte lån). Men fordi kommuneregnskapets bokføring i dag benytter det dobbelte bokholderis prinsipp, må vi alltid foreta to bokføringer (debet=kredit) på to ulike konti; derfor må vi også kreditere en annen konto som har fått navnet Motkonto for memoriakonto ubrukte lån. Dette forklarer bokføring (4b): debet Memoriakonto ubrukte lån (2.000) og kredit Motkonto for memoriakonto ubrukte lån (2.000).

Påløpte inntekter og utgifter skal bokføres enten på driftsregnskapskontoen eller investeringsregnskapskontoen. Når det gjelder låneinntekter (dvs. opptak av langsiktige lån), krever imidlertid den kommunale regnskapsforskriften at det er *låneforbruket*, og ikke påløpt låneinntekt (dvs. låneopptak), som skal inntektsføres på investeringsregnskapskontoen. Her antas hele låneinntekten på 2.000 å være brukt, derfor må vi kreditere investeringsregnskapskontoen med 2.000, og vi debiterer kapitalkontoen med samme beløp (4c). Samtidig som lånet på 2.000 forbrukes og inntektsføres på investeringsregnskapskontoen, må vi ta det vekk fra de kontoene som gir en oversikt over ubrukte lån (jf. nå er lånet brukt); vi må derfor foreta følgende dobbelte bokføring (4d): kredit Memoriakonto ubrukte lån (2000) og debet Motkonto for memoriakonto ubrukte lån (2.000).

I perioden er det betalt avdragsutgift (5) med 200. Vi krediterer kassekontoen og debiterer driftsregnskapskontoen med samme beløp (5a). Dessuten må vi redusere bokført verdi for langsiktig gjeld i balanseregnskapet med dette avdragsbeløpet på 200 (debet Langsiktig gjeld), og vi krediterer samtidig kapitalkontoen med samme beløp som motpost (5b).

Det er betalt en kontant investeringsutgift (6) på 3.000, og dagens kommunale regnskapsforskrift krever at investeringsutgifter skal bokføres på en balanseregnskapskonto i tillegg til bokføringen på investeringsregnskapskontoen. Vi foretar derfor følgende bokføringer: (6a) kredit Kasse og debet Investeringsregnskapskonto samt (6b) debet Anleggsmiddel og kredit Kapitalkonto. Dagens kommunale regnskapsforskrift krever videre at anleggsmidler skal avskrives for å redusere anleggsmidlenes bokførte verdi på balanseregnskapskontoen Anleggsmiddel. Motposteringen til krediteringen av balansekontoen Anleggsmiddel med avskrivningen (6c) på 300, er en debitering av kapitalkontoen med samme beløp. Jeg velger å omtale denne avskrivningen som balanseavskrivning, ettersom den foretas på de to balanseregnskapskontoene Anleggsmiddel og Kapitalkonto. Den kommunale regnskapsforskriften krever videre at kommunene også skal bokføre såkalte kalkulatoriske avskrivninger på driftsregnskapskonti, selv om de ikke representerer inntekter/utgifter. En slik kalkulatorisk avskrivning bokføres med samme beløp på debetsiden og kreditsiden på driftsregnskapskontoen, og påvirker følgelig ikke nettoforskjellen mellom inntektene og utgiftene på denne kontoen (se bokføring (6d) på 300: debet Driftsregnskapskonto og kredit Driftsregnskapskonto).

Årsaken til at én konto (dvs. Driftsregnskapskonto), og ikke to ulike konti, brukes for denne debet/kredit-bokføringen av den kalkulatoriske avskrivningen, er at driftsregnskapskontoen her (dvs. driftsregnskapskontoen for kommunen sett samlet) representerer en aggregering av underliggende driftsregnskapskonti, utarbeidet for ulike deler av kommunen. Dette betyr at denne avskrivnings-bokføringen – da den ble foretatt i de enkelte kommunale enhetene – ble debiteret én driftsregnskapskonto og kreditert en annen driftsregnskapskonto. Følgelig er det dobbelte bokholderis prinsipp også fulgt for denne avskrivningsbokføringen (jf. debet=kredit; to ulike bokføringskonti).

Vi kan nå saldere driftsregnskapskontoen og finner at summen på kreditsiden overstiger summen på debetsiden med 4.780. Dette viser at inntektene overstiger utgiftene på driftsregnskapskontoen med 4.780, og vi kan bruke hele eller deler av dette beløpet til å balansere investeringsregnskapskontoen, hvis investeringsutgiftene overstiger investeringsinntektene og under forutsetning om at vedtak om dette fattes. Når vi salderer investeringsregnskapskontoen, finner vi at summen på debetsiden overstiger summen på kreditsiden med 1.000. Vi foretar derfor en delfinansiering (8) av utgiftene på investeringsregnskapskontoen ved å overføre 1.000 fra driftsregnskapskontoen (debet Driftsregnskapskonto) til investeringsregnskapskontoen (kredit Investeringsregnskapskonto). Dermed er summen av investeringsinntektene lik summen av investeringsutgiftene på investeringsregnskapskontoen, nemlig 3.000. Etter denne overføringen fra driftsregnskapskontoen til investeringsregnskapskontoen, salderer vi driftsregnskapskontoen og finner at summen på kreditsiden overstiger summen på debetsiden med 3.780. Dette beløpet overfører vi nå til en balanseregnskapskonto, ved å foreta følgende (9) bokføring: debet Driftsregnskapskonto og kredit Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd) (balanseregnskapskonto).

Etter at vi nå har foretatt alle regnskapsperiodens bokføringer, kan vi utarbeide en balanseregnskapskonto ved slutten av perioden ved å ta utgangspunkt i utgående balansebeløp på de enkelte bokføringskontoene (se Sluttbalansekonto).

### Referanser

- Danielsson, A., *Føretagsekonomi – en oversikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).
- Mellemvik, F., *Behandling av lån i kommunale regnskaper* (Oslo: Universitetsforlaget, 1987).
- Monsen, N., Cameral accounting and cash flow reporting: Some implications for use of the direct or indirect method, *The European Accounting Review* (2001), 10(4), pp. 705-724.
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 6. utgave, oktober 2013a).
- Monsen, N., Forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: Innføring og sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave, november 2013b).
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- von Wsocki, K., *Kameralistisches Rechnungswesen* (Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1965).

### Lov, forskrifter og merknader:

- Cirkulære for Kommunekasseregnskabene i Herredene og Byerne av 15. november 1883 (F1883).
- Forskrifter for budgettoppstilling og regnskapsavleggelse i bykommuner av 18. mars 1924 (F1924).
- Forskrifter for budsjett- og regnskapsordningen i rikets landkommuner (F1936).
- Rundskrivelse fra Innenriksdepartementet til fylkesmennene om budsjett og regnskap i rikets fylkeskommuner (F1941).
- Forskrifter for kommunale budsjett og regnskap (F1942).
- Forskrift om årsbudsjett (FB2000).
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (FR2000).
- Lov 1992-09-25 nr 107: Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven).
- Merknader til forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (MR2000).



### 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).