



Av Professor, dr. oec. Norvald Monsen  
Norges Handelshøyskole (Institutt for  
regnskap, revisjon og rettsvitenskap)  
og Høgskolen i Hedmark (Rena)

# Prinsipp for kommunale regnskap – en kommentar

I artikkelen *Prinsipp for kommunale rekneskap – "Revisited"* i *Kommunerevisoren* (4/10) tar førstelektor Inge Norleif Dyrhol opp et svært viktig tema, nemlig hvilke prinsipper vi bør bruke ved utarbeidelsen av kommuneregnskap. Årsaken til at dette er viktig, er at et kommuneregnskap skal rapportere hvordan en kommune har forvaltet innbyggernes felles (skatte)inntekter. Jeg vil derfor gi honnør til Dyrhol for at han innleder til debatt om disse prinsippene. Når dette er sagt, synes jeg imidlertid at det brukes en uklar begrepsterminologi i artikkelen, noe som i neste omgang påvirker konklusjonen i artikkelen. Hvis jeg forstår forfatteren riktig, konkluderer han med at kommunene bør utarbeide samme type regnskap som private bedrifter utarbeider. Dette er en konklusjon som jeg er uenig i, og som jeg vil begrunne i denne kommentarartikkelen.

## Inntekter og utgifter

Hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter (Mülhaupt, 1987). *Inntekter* representerer krav på innbetalinger, enten umiddelbart eller senere. *Utgifter* representerer forpliktelse til utbetalinger, enten umiddelbart eller senere. Dette betyr at inntektene og utgiftene alltid vil ha en *pengevirkning*, enten i den aktuelle regnskapsperioden (jf. umiddelbare inn- og utbetalinger) eller i senere regnskapsperioder (jf. senere inn- og utbetalinger). Denne pengevirkingen av inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i øverste del av figur 1.

Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha en ytterligere virkning (i tillegg til pengevirkingen), nemlig en *lønnsombetsvirking*, i form av lønnsombetsinntekter og kostnader.

Til forskjell fra inntektenes og utgiftenes pengevirking som påvirker en organisasjons pengebeholdning (i form av pengeeiendeler minus gjeld), påvirker inntektenes og utgiftenes lønnsombetsvirking organisasjonens egenkapital (i form av pengeeiendeler og ikke-pengeeiendeler minus gjeld). Denne lønnsom-

hetsvirkingen av inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i nederste del av figur 1.

## Pengeregnskap og lønnsombetsregnskap

Et regnskap som periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirking, omtales som et *pengeregnskap*, mens et regnskap som periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive lønnsombetsvirking, omtales som et *lønnsombetsregnskap* (se figur 2).

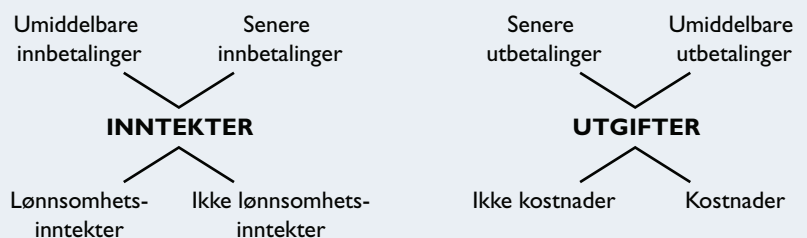
Når det gjelder et pengeregnskap, kan vi igjen dele dette regnskapet inn i ulike undergrupper, inkludert følgende: (1) et regnskap som fokuserer på den totale pengevirkingen av inntektene og utgiftene, i form av umiddelbare inn- og utbetalinger og senere inn- og utbetalinger, og (2) et regnskap som fokuserer på

den umiddelbare pengevirkingen av inntektene og utgiftene, i form av umiddelbare inn- og utbetalinger. Førstnevnte regnskap kan omtales som et *inntekts- og utgiftsregnskap*, mens sistnevnte regnskap kan omtales som et *kontantregnskap* (eller *kasseregnskap*).

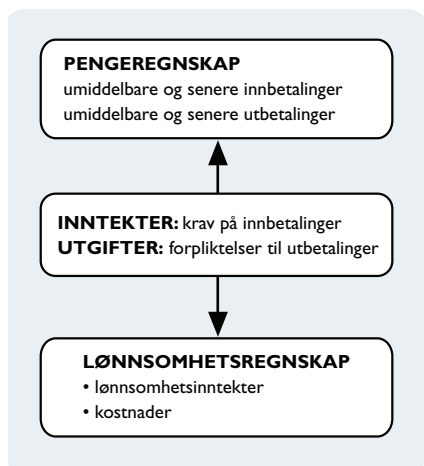
## Kommuneregnskapet

I kommuneregnskapet skal "alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året" 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, 2010). Ettersom begrepet "innbetaling" er et underbegrep av begrepet "inntekt" (dvs. en inntekt som er innbetalt) og begrepet "utbetaling" er et

Etter min mening bidrar denne upresise begrepsbruken til å vanskeliggjøre forståelsen for hvilken type informasjon vi finner i et kommuneregnskap.



Figur 1: Inntekter og utgifter (Kilde: Mülhaupt, 1987, *Abbildung 5*, s. 75; oversatt fra tysk).



Figur 2: To hovedtyper av regnskap (Kilde: revidert variant av figur 2.2 i Monsen, 2009, s. 14)

underbegrep av begrepet "utgift" (dvs. en utgift som er utbetalt), kan vi konstatere at begrepsbruken også i kommunelov og kommunale regnskapsforskrifter er upresis. Etter min mening bidrar denne upresise begrepsbruken til å vanskeliggjøre forståelsen for hvilken type informasjon vi finner i et kommuneregnskap. En ytterligere komplikasjon er at vi finner enkelte transaksjoner i driftsregnskapet og investeringsregnskapet som ikke representerer inntekter eller utgifter (for eksempel forbruk av lån, bruk av fond og avsetninger til fond).

Dette betyr at kommuneregnskapet periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning (i form av hhv. inntekter, med diverse unntak og utgifter, med diverse unntak). Følgelig representerer kommuneregnskapet et "modifisert pengeregnskap" (jf. modifisert inntekts- og utgiftsregnskap).

## Diskusjon

Alle organisasjoner må finansiere sine utgifter med inntekter for å overleve. Utgiftene og inntektene påløper imidlertid på forskjellige måter i ulike typer av organisasjoner. I en privat bedrift påløper utgiftene og inntektene i markedsmessige byttrransaksjoner (jf. kjøp/produksjon og salg av varer og tjenester). 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; se også nederste del av figur 2). Derfor brukes et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp, kombinert med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp (dvs. enhver transaksjon debiteres og krediteres to ulike konti med samme beløp), ved utarbeidelse regnskap i privat sektor. Dette lønnsomhetsregnskapet kan også omtales som "forretningsregnskap", fordi

det er forretningstransaksjoner (i form av kjøp/produksjon og salg av varer og tjenester) som private bedrifter holder på med.

I kommuneekassen påløper inntektene og utgiftene primært i enveistransaksjoner (jf. skatteinnbetaling fra en innbygger uten direkte tjenestelevering til denne innbyggeren; sosialhjelp til en annen innbygger uten direkte betaling fra denne innbyggeren), i motsetning til i markedsmessige byttrransaksjoner (jf. en kulepenn leveres til en kunde i bytte mot penger fra denne kunden). I kommuneekassen blir det svært viktig å sørge for at inntektene er tilstrekkelige til å kunne finansiere utgiftene, ettersom inntektene (i form av kommuneskatt) ikke automatisk kommer som en følge av utgiftene (for eksempel til sosialhjelp). Derfor er det pengevirkningen av inntektene og utgiftene som bør rapporteres i kommuneregnskapet. Og det er nettopp dette som blir gjort i kommuneregnskapet i dag. Viktige årsaker til at kommuneregnskapet er komplisert, er imidlertid at det kombinerer sitt uklare pengeperiodiseringsprinsipp (benevnt "anordningsprinsippet") med bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp, som er utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap (forretningsregnskap) (se for eksempel Monsen, 2010).

Gitt denne situasjonen med et komplisert kommuneregnskap, bør regnskapet forbedres. Den måten vi bør gjøre dette på, er å forbedre pengeperiodiseringen i regnskapet, ettersom inntektene og utgiftene i kommuneekassen primært påløper i enveistransaksjoner. En slik forbedring kan oppnås ved å erstatte kommuneregnskapets uklare definisjon av anordningsprinsippet ("alle kjente utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger i året", med enkelte unntak) med en klarere definisjon. Og inspirasjon til en slik videreutvikling og forbedring av anordningsprinsippet, kan finnes i den regnskapslitteraturen hvor dette prinsippet har sine røtter, nemlig i tysk kameralregnskapslitteratur (forvaltningskameralistikk; se for eksempel Jensen og Monsen, 2009; Monsen 2010, for en omtale av tysk kameralregnskap på norsk). Her fremkommer det en presis definisjon av anordningsprinsippet, nemlig som "inntekter og utgifter som er anordnet (dvs. anvist) for hhv. innbetaling og utbetaling". I tillegg til at denne definisjonen er presis, er den også hensiktsmessig for å kontrollere at ingen aktør (for eksempel kommuneekasserer) tar i mot en innbetaling eller foretar en utbetaling uten at han fått hhv. en innbetalingsanordning eller en utbetalingsanordning

en annen aktør med betalingsanordningsmyndighet (for eksempel rådmannen).

## Konklusjon

Kommuneregnskapet bør fortsatt bruke anordningsprinsippet til å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning. Men dette pengeperiodiseringsprinsippet kan med fordel defineres mer presist og mer hensiktsmessig enn i dag, ved å innføre forvaltningskameralistikkens definisjon (med bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling). Hvis vi gjør dette, bør vi også vurdere å innføre forvaltningskameralistisk enkel bokføring, istedenfor å fortsette med en komplisert og spesiell variant av dobbel bokføring. Enkel bokføring er nemlig en bokføringsmetode som er spesielt utviklet for bruk ved utarbeidelse av pengeregnskap, mens dobbel bokføring er en bokføringsmetode som er spesielt utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap (se for eksempel Monsen, 2010, for flere detaljer).

Konklusjonen blir at kommuneregnskapet, som representerer et pengeregnskap, ikke bør erstattes av forretningsregnskapet, som representerer et lønnsomhetsregnskap. Kommuneregnskapet bør derimot videreutvikles og forbedres med utgangspunkt i en pengemessig periodisering av inntektene og utgiftene.

*Kommuneregnskapet bør derimot videreutvikles og forbedres med utgangspunkt i en pengemessig periodisering av inntektene og utgiftene.*

## Referanser:

- Dyrhol, I.N., Prinsipp for kommunale rekneskap – "Revisited", *Kommunerevisoren* (2010), 4, s. 21-22.  
 Jensen, B. og Monsen, N., *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskaper og et alternativ* (Elverum: Høgskolen i Hedmark, Rapport nr. 7, 2009).  
 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., Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave 2010).  
 Mühlaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).