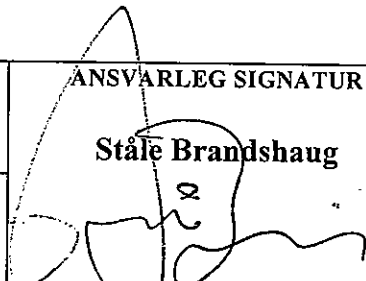


# RAPPORT

## **Budsjettering og rekneskap i offentlig sektor med hovudvekt på norsk regelverk**

**Sverre Høgheim og Norvald Nytræ Monsen**



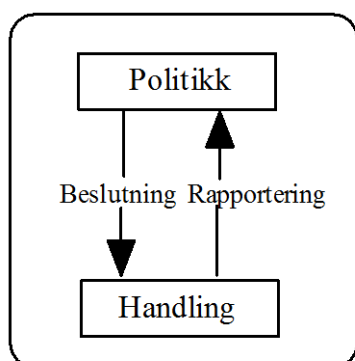
<b>TITTEL</b> Budsjettering og rekneskap i offentleg sektor med hovudvekt på norsk regelverk.		<b>RAPPORTNR.</b>  5/09	<b>DATO</b>  18.08.2009
<b>PROSJEKTTITTEL</b>		<b>TILGJENGE</b>	<b>TAL SIDER</b>  82
<b>FORFATTAR</b> Sverre Høgheim, HSF Norvald Nytræ Monsen, NHH		<b>PROSJEKTLEIAR/-ANSVARLEG</b>	
<b>OPPDRAGSGJEVAR</b>		<b>EMNEORD</b> Offentleg sektor, budsjettering, rekneskap, økonomistyring	
<b>SAMANDRAG / SUMMARY</b>  Føremålet med rapporten er å auka forståinga av budsjettering, rekneskap og økonomistyring i offentleg sektor med hovudvekt på kommunane og staten.			
<b>PRIS</b>  Kr 80,-	<b>ISSN</b> 0806-1688	<b>ANSVARLEG SIGNATUR</b>  Ståle Brandshaug 	
	<b>ISBN</b> 978-82-466-0111-3		

# Kapittel 1

## BUDSJETTERING I OFFENTLEG SEKTOR

### 1.1 Generelt

Reint allment kan vi skildra økonomistyringssystemet ved å seia at vi finn to nivå i ein organisasjon, nemleg eit politisk nivå og eit handlingsnivå (sjå figur 1.1). Med politisk nivå meiner vi her det organisasjonsnivået som avgjer kva som skal vera målsetjingane i organisasjonen, medan det handlande nivået skal omsetja avgjerda (beslutninga) til handling. I neste omgang skal det handlande nivået rapportera tilbake til det politiske nivået i kva grad det politiske nivået si avgjerd (beslutning) er omsett i handling.



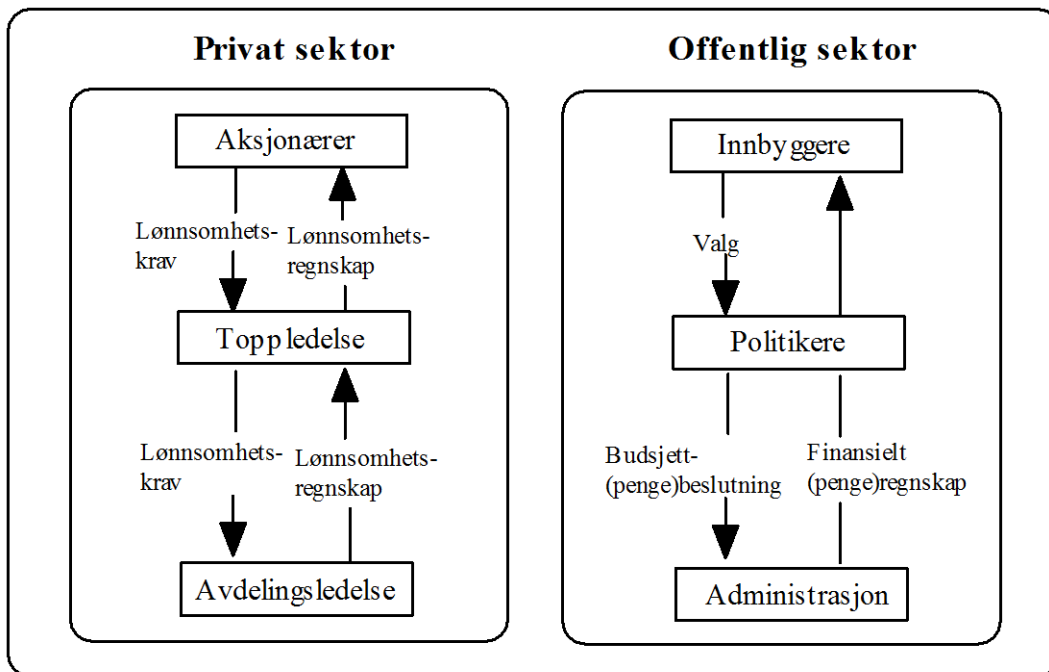
**Figur 1.1:** Generelt økonomistyringsproblem.

Her er det viktig å understreka at politikk i figur 1.1 ikkje refererer til eit politisk nivå i meininga partipolitikk i offentlege organisasjonar, men derimot til eit organisasjonsnivå der målsetjingane i organisasjonen vert bestemte, anten organisasjonen er ein privat organisasjon eller ein offentlig organisasjon, slik som stat og kommune. Figur 1.1 skildrar med andre ord det generelle økonomistyringsproblemet i alle typar organisasjonar, inkludert private og offentlege organisasjonar.

Dersom vi går eit steg vidare frå dette generelle nivået, og ser nærare på økonomistyringsproblemet i høvesvis privat og offentlig sektor, vil vi finna nokre like og nokre ulike trekk (sjå figur 1.2). Ein likskap kjem til uttrykk ved at det finst ulike nivå. Eit høgare nivå skal bestemma kva eit lågare nivå skal gjera, og det lågare nivået vert rekneskapspliktig overfor det høgare nivået.

Lat oss for samanlikninga si skuld først retta merksemda mot privat sektor. Private aksjonærar skyt inn finansielle midlar (i form av aksjekapital) i ei privat bedrift med det formålet å oppnå ei lønsam avkastning på kapitalinnskotet. Difor har bedrifta ei lønsemdsmålsetjing (størst mogeleg overskot). Dette kjem til uttrykk i form av eit lønsemdskrav frå aksjonærane til toppleiinga (sjå figur 1.2). Toppleiinga tilset deretter avdelingsleiarar, som også får eit lønsemdskrav å forholde seg til. I neste omgang skal avdelingsleiarane rapportera tilbake til toppleiinga om korleis dei har forvalta bedrifta (dvs. aksjonærane sine) finansielle midlar. Dette vert gjort i form av ein internrekneskap. Sidan avdelingsleiarane skal rapportera i kva grad dei har greidd å forvalta dei finansielle midlane på ein lønsam måte, representerer internrekneskapen ein ”intern lønsemdsrekneskap” (rapporterer mellom anna lønsemda til ulike produkt).

Rekneskapen som toppleiinga utarbeider til aksjonærane, representerer ein ekstern rekneskap som viser bedrifta sine transaksjonar med omverda. Denne rekneskapen går ofte under nemninga ”finansrekneskap”, og sidan denne fokuserer på i kva grad toppleiinga har forvalta aksjonærane sine finansielle midlar på ein lønsam måte gjennom forretningstransaksjonar (dvs. kjøp/produksjon og sal av varer og tenester), omtalar vi denne private eksternrekneskapen som ein ”forretningsrekneskap”. Sidan aksjonærane har behov for å bruka forretningsrekneskapen til å undersøkje om lønsemdskravet deira er tilfredsstilt, må forretningsrekneskapen rapportera lønsemdsutviklinga. Difor representerer også forretningsrekneskapen (dvs. den eksterne finansrekneskapen i privat sektor) ein ”lønsemdsrekneskap” som viser lønsemdsutviklinga i bedrifta.



**Figur 1.2:** Styringsproblemet i privat og offentlig sektor  
(Kilde: Monsen, 2009, figur 1.2, s. 5).

I offentlig sektor vel innbyggjarane politikarar til å representera seg i styringa av ein offentlig organisasjon, slik som kommunepolitikarar i ein kommune og stortingspolitikarar i staten. Etersom innbyggjarane har ulike oppfatningar om kva som bør vera målsetjinga til ein offentlig organisasjon (for eksempel byggja ein ny skule eller ein ny veg), medfører dette at den offentlege organisasjonen vil ha ulike – og ofte konfliktfylte – målsetjingar. Til skilnad frå privat sektor, der lønsemda er den overordna målsetjinga, er dette altså ikkje tilfellet i offentlig sektor. Av denne grunn blir målsetjingsdiskusjonar, i form av politiske diskusjonar blant politikarar frå ulike politiske parti, svært viktige i offentlege organisasjonar.

Det vedtekne budsjettet (kommunebudsjettet i ein kommune og statsbudsjettet i staten) er eit konkret resultat av politiske målsetjingsdiskusjonar i offentlege organisasjonar. Budsjettet representerer ei pengebeslutning i den forstand at budsjettet spesifiserer kor store utgifter (i form av pengar), som skal brukast til ulike offentlege oppgåver, og dessutan korleis desse utgiftene skal finansierast (i form av inntekter). Som ei følgje av dette pengefokuset i budsjettet, representerer budsjettet eit ”finansielt pengebudsjett” som set inntekts- og utgiftsutviklinga i sentrum. Gitt dette finansielle pengefokuset i budsjettet, er det behov for eit tilsvarende finansielt pengefokus i rekneskapen.

Kommunerekneskapen, som er ein inntekts- og utgiftsrekneskap, tilfredsstillar dette pengefokuset til ei viss grad. Statsrekneskapen med si vekt på innbetalingar og utbetalingar tilfredsstillar dette pengefokuset i høgare grad enn kommunerekneskapen.

## 1.2 Budsjettering i normativ teori

Budsjett er ein viktig del av det samla rekneskapssystemet i både private bedrifter og offentlege institusjonar. Det samla rekneskapssystemet i organisasjonar er meint å vera eit informasjonssystem som er tiltenkt leiinga i deira arbeid med å få fram føremåls-tenleg informasjon som grunnlag for beslutningar og kontroll. Horngren et al. (1994) påstår også at rekneskapen representerer «...the principal, and the most credible, quantitative information system in almost every organization» (p. 4). Det framtidretta budsjett er lett å forstå. Organisasjonar blir gjerne oppfatta som «opne system», dvs. dei er avhengige av, og kan sjølv under særskilde vilkår påverka omverda. Private bedrifter er avhengige av kundane sine. Utan mange nok kundar som er viljuge til å avta produkta og tenestene til prisar som minst dekkjer kostnadene (og som helst gir forteneste), må bedriftene på lengre sikt leggja ned. Dette er ingen uvanleg observasjon (sjå Pfeffer og Salancik, 1978 for ein grundig diskusjon). Også offentlege organisasjonar er avhengige av eksterne krav.

For å overleva og nå mål – kva no desse måtte vera – planlegg og iverkset organisasjonar tiltak. Dei tek beslutningar og set desse i verk. Planar og konsekvensar av beslutningar blir realiserte i framtida. For å overleva og nå mål må altså organisasjonar retta blikket ut over notida. Difor budsjetterer dei. Budsjettering er nettopp ein måte å retta blikket framover på.

I litteraturen skil ein ofte mellom internrekneskap eller rekneskap for leiinga (eller «management accounting» som det heiter i engelsk/amerikansk litteratur) og eksternrekneskap eller finansrekneskap. Formålet med det første er å tena leiinga medan formålet med det andre særleg er å tena eksterne brukarar (jf. Kinserdal, 1994). Budsjettering kan i hovudsaka reknast inn under internrekneskapen; med andre ord er budsjett primært tiltenkte leiinga i deira ulike gjeremål.

Det finst ein omfattande litteratur om budsjettering (og rekneskap). I denne litteraturen vert aktørane (implisitt) portretterte på ein noko spesiell måte. Aktørane veit kva slags

data dei har behov for. Det etterspurte datamaterialet blir skaffa fram og brukt etter føresetnadene, dvs. til beslutnings- og kontrollføremål. Leiarane og medarbeidarane i organisasjonen gjer det same som det er meininga at dei skal gjera. Det er ingen konflikt mellom leiing og tilsette. Avgrensinga når det gjeld kognitiv kapasitet spelar ei underordna rolle. Organisasjonen byggjer med andre ord på at aktørane er «rasjonelle» – og at dei oppfører seg i samsvar med harmonimodellen (for ein meir detaljert diskusjon, sjå Grønhaug, 1996). Dersom vi ser nærare på dei føresetnadene som ligg til grunn, kjem likevel eit meir raffinert bilete enn dette til syne. Nedanfor følgjer ei meir detaljert skildring og analyse når det gjeld føremål og vurderingar.

Det som særpregar den normative tilnærminga, er at budsjettet blir oppfatta som eit instrument. Budsjettet blir sett på som eit middel, eit verktøy eller ein reiskap til å nå mål. Dette synet byggjer altså på åndsretninga rasjonalisme som har som føresetnad at fornuft og forstand er sikrere kunnskapskjelder enn erfaring (empirisme). Vi får på denne måten ei einseitig vekt på verdien av fornuft, som dermed set til side instinkt, kjensler og fantasi. I følgje Anthony et al. (1972) er budsjettering ein prosess der rasjonelle val blir tekne. Vidare oppfattar desse forfattarane budsjettering som hjørnesteinen i økonomistyring, fordi så mange personar er innblanda, ansvaret i organisasjonen blir fordelt ved hjelp av budsjettet og det handlar om framtida. Ein interessant observasjon er at det vidare omgrepet «økonomistyring» også reflekterer den instrumentelle førestellinga at organisasjonen sin økonomi let seg «styra».

Kva er det så slags instrument som går att som ein raud tråd i lærebøker om budsjettering? Først og fremst er det eit instrument for beslutning og val. Deretter er det styring, og til sist handling. Vi kan seia at beslutning og val ivaretek budsjettet si framtidsorientering og normgjeving.

Beslutningar er nært knytte til individ. I den normative teorien går ein ut frå – som regel implisitt – at individet gjer det som er planlagt. Dette kan sjåast på som at budsjettet er tenkt som ein motivasjonsfaktor, som igjen individet forpliktar seg til å følgja opp, og dermed resulterer i handling.

Trua på å planleggja er sterkt forankra i normativ teori. Dette inneber ei førestelling om at aktørane verkeleg kan planleggja, og at dei tek ansvaret for det som blir planlagt – og

følgjer dette opp. I grove trekk kan vi seia at aktørane opptre slik desse er portretterte i Weber sin byråkratimodell (jf. Weber, 1947). Dei har den nødvendige kunnskapen, og dei handlar som planlagt. Budsjetta kan i seg sjølve sjåast på som ein del av bedrifta si planlegging.

I den normative teorien finst det også dei som hevdar at planlegging er ein kontinuerleg prosess pga. tilgang på ny informasjon og endra vilkår (jf. Welsch, 1976). Dette er i seg sjølv interessant, i og med at det reflekterer det synet at aktørane ikkje er fullt ut informerte om det framtidige. Det representerer med andre ord eit avvik frå føresetnaden om den ”fullt informerte” aktør.

Når planar blir konfronterte med utfall, tilseier dette tilbakemelding, som ein i normativ teori går ut frå blir følgt opp. Budsjettet er ei form for plan. Når budsjettet blir konfrontert med realiserte utfall, og avvik følgde opp, blir det eit styringsmiddel. Nettopp denne førestellinga om budsjettet som ledd i styringa av bedrifta er sentral i store delar av litteraturen.

Fleire forfattarar oppfattar også budsjettet som informasjonsgjevar. Anthony og Young (1984), som legg vekt på effektivitet og effisiens, hevdar at ein kan styra ved hjelp av mål, program og ei samanlikning mellom budsjett og rekneskap. Dette kan vi seia er felles for dei normative bidraga om økonomistyring. Anthony og Herzlinger (1975) meiner at informasjon om produksjonen er viktig av to grunnar:

- 1) For å måla effisiensen, det vil seia forholdet mellom produksjonen og innsatsfaktorane.
- 2) For å måla effektiviteten, det vil seia i kva grad produksjonsresultatet samsvarar med måla for organisasjonen.

I denne samanhengen blir det lagt vekt på skilnaden mellom vinsorienterte og ikkje-vinstorienterte organisasjonar. I ein vinstorientert organisasjon kan produksjonen lett mållast ved hjelp av inntektene eller bruttofortenesta. I ein ikkje-vinstorientert organisasjon er denne målinga vanskelegare. Arbeidet med å finna akseptable substitutt for inntekta er ei av dei vanskelegaste i utforminga av eit økonomistyringssystem i ikkje-vinstorienterte organisasjonar. Ein interessant observasjon i denne samanhengen er at

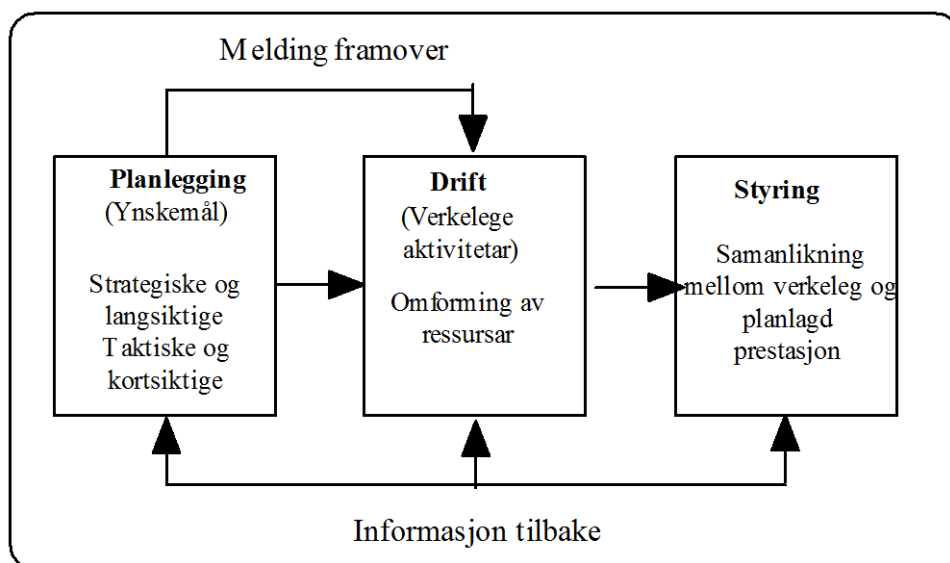


storparten av den normative litteraturen ikkje skil mellom organisasjonar som får inntektene sine gjennom marknadstransaksjonar og gjennom andre transaksjonar.

Den normative budsjettlitteraturen reflekterer også eit syn på styring og organisasjonar sin verkemåte. Det biletet som kjem fram, er ei direkte kopling mellom informasjon, beslutning og handling. Dette reflekterer biletet av ei maskin som let seg styra – eller maskinmetaforen – slik Morgan (1986) uttrykkjer det. I mykje av litteraturen blir dette synet reflektert, for eksempel slik det går fram av følgjande sitat:

... the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives (Anthony *et al.* 1972).

Dei same forfattarane ser på budsjettering som ein prosess der rasjonelle val blir tekne, medan dei vurderer budsjett som middel til planlegging, samordning og kontroll. I figur 1.3 er det vist eksempel på økonomistyring i samsvar med dette synet.



**Figur 1.3:** Grunnleggjande omgrep i planlegging og oppfølging.

Dette er eit godt eksempel på styring i samsvar med maskinmetaforen. Det er også interessant å merka seg at dette synet er sterkt rotfest i praksis. Mange organisasjonar – ikkje minst byråkratiske – legg ned eit stort arbeid i å utforma prosedyrar for å realisera ideen om organisasjonen som ei maskin som let seg styra.

Av diskusjonen går det fram at budsjettet er tenkt som instrument, at det reflekterer beslutningar og val og at det verkar som informasjonsgjevar. Vidare reflekterer denne litteraturen at aktørane er rasjonelle og at dei opptrer i samsvar med det som er til organisasjonane sitt beste. Trua på at vi kan planleggja og styra er også nær knytt til dette rasjonalitetssynet. Dette inneber både at vi kan innhenta og utnytta informasjon, og at vi har ein maskinliknande organisasjon som let seg styra.

### **1.3 Budsjettering i staten**

Som institusjon er staten inndelt i fleire delinstitusjonar, ofte kalla statsmaktene. Tradisjonelt har det vorte skilt mellom tre statsmakter: den lovgjevande makt (folkerepresentasjonen, dvs. Stortinget), den utøvande makt (regjering og forvaltning) og den dømande makt (domstolane). Den norske stat er altså overordna alle andre institusjonar i riket. Verksemda er regulert av Grunnlova som i § 1 slår fast at ”Norge er et fritt, udelelig og uavhengelig kongerike.”

Grunnlova byggjer på det såkalla maktfordelingsprinsippet. Etter vår konstitusjon vert statsforvaltninga inndelt i tre uavhengige statsmakter: Kongen (dvs. kongehuset og regjeringa), Stortinget og Høgsterett. Statsministeren leier regjeringa, som elles er samansett av ei rekkje statsrådar som styrer kvart sitt departement. Departementsinndelinga vert ofte endra, og spesielt når det vert danna ei ny regjering.

For tida (pr. 11. juni 2009) har vi denne departementsinndelinga:

Statsministerens kontor  
Arbeids- og inkluderingsdepartementet  
Barne- og likestillingsdepartementet  
Finansdepartementet  
Fiskeri- og kystdepartementet  
Førnyings- og administrasjonsdepartementet  
Forsvarsdepartementet  
Helse- og omsorgsdepartementet  
Justis- og politidepartementet  
Kommunal- og regionaldepartementet  
Kultur- og kirke departementet  
Kunnskapsdepartementet  
Landbruks- og matdepartementet  
Miljøvern departementet  
Nærings- og handelsdepartementet  
Olje- og energidepartementet  
Samferdselsdepartementet

## Utenriksdepartementet

I bedrifter fungerer budsjettet først og fremst som ein målestokk for ressursbruk og aktivitet (Mauland og Mellemvik, 2004). Pårekna sal i komande periode vil normalt vera utgangspunktet for dimensjoneringa av ressursbruken. Dersom budsjettføresetnadene endrar seg, vert planane vanlegvis justerte.

I statleg sektor har budsjettet langt fleire funksjonar enn berre å vera ein plan for framtida. Budsjettfunksjonane kan inndelast slik: legitimering, kontroll, resultatmåling (prestasjonsmåling) og planlegging.

### **Litt historikk om budsjettering**

Budsjettering har med inntekter og utgifter å gjera. Vidare har det først og fremst med staten og andre offentlege organisasjonar å gjera. Framtidsorienteringa dominerer. Det er vanlegast å budsjettera 1 år fram i tida. Gjennom budsjettet får ein eller fleire personar fullmakt til å bruka pengar, men for ein avgrensa periode.

I offentlege organisasjonar i Europa reknar vi at budsjettering tok til så tidleg som i kammerforvaltningstida (ca. år 1500). Utgangspunktet for kammerforvaltninga var å halda fyrstane sitt skattkammer fullt. Kontroll av offentlege pengar var viktig. I Danmark-Norge var det slik at ”i følge instruks 8.11.1660 skulle Skattkammeret forvalte alle statsmagtens finansielle anliggender” (Rigsarkivets Samlinger).

I følge budsjettlitteraturen (sjå for eksempel Otley, 1977) reknar vi at budsjett i private organisasjonar tok til i USA omkring år 1900. Føretaka tok no til å veksa pga. betringa i kommunikasjonane, særleg gjennom jernbaneutbygging. Administrasjon vart ei heildagsoppgåve. Det var ikkje lenger nok å driva ei bedrift på grunnlag av den informasjonen som låg i eigaren si jakkelomme.

I følge Emmanuel & Otley (1985) har budsjett ulike roller eller funksjonar:

- 1) eit autorisasjonssystem, dvs. det gir folk i organisasjonen makt til å gjennomføra vedtekne planar, 2) eit middel til å spå om framtida og til å planleggja, 3) ein kommunikasjons- og samordningskanal, 4) ei motivasjonsretning og 5) eit middel til resultatvurdering og styring, samtidig som det skal danna eit grunnlag for å ta beslutningar.

### **Kva med utviklinga av budsjettering i Norge?**

Det offentlege har vist veg, men det er vanskeleg å tidfesta starttidspunktet (sannsynlegvis ein gong på 1500-talet). I norske forretningsføretak er det få eksempel på budsjettering før i 1960-åra. Statsaksjeselskapa og store private føretak førte an i utviklinga. Budsjett som gjeld heile nasjonen – nasjonalbudsjettet – vart ikkje innført i

Norge før hausten 1947. Fireårsplanen for 1949-52 vart det første langtidsprogrammet. Årsaka til denne seine introduksjonen var at politikarane ynskte (og ynskjer) å stå fritt under kvar årsbudsjettdiskusjon.

Langtidsprogrammet vart likevel introdusert på grunn av Marshallhjelpa i gjenoppbygginga av Europa etter krigen. Planøkonomi var ein føresetnad for å motta denne.

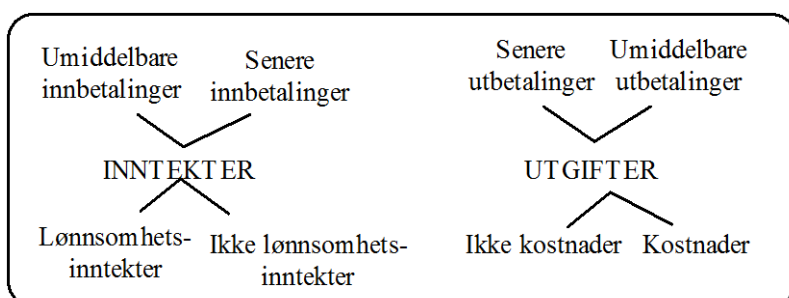
# Kapittel 2

## INNTEKTER OG UTGIFTER

### 2.1 To virkninger

Hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter. *Inntekter* defineres som krav på innbetalinger, enten umiddelbart eller senere. *Utgifter* defineres som forpliktelse til utbetalinger, enten umiddelbart eller senere. Dette betyr at inntektene og utgiftene alltid vil ha en *finansiell (penge)virkning*, enten i den aktuelle regnskapsperioden (jf. umiddelbare inn- og utbetalinger) eller i senere regnskapsperioder (jf. senere inn- og utbetalinger). Denne pengevirkingen til inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i øverste del av figur 2.1 nedenfor.

Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha en ytterligere virkning (i tillegg til pengevirkingen), nemlig en *lønnsomhetsvirkning*, i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader. Til forskjell fra inntektenes og utgiftenes finansielle (penge)virkning, som påvirker en organisasjons pengebeholdning (kasse- og bankbeholdning), påvirker inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning organisasjonens egenkapital (dvs. forskjellen mellom organisasjonens eiendeler og gjeld). En slik lønnsomhetsvirkning er av interesse for organisasjoner hvor det er en kausalsammenheng mellom utgående og inngående ytelser og penger (se f.eks. Johns, 1951; Mülhaupt, 1987; Monsen og Näsi, 1998), slik som i private bedrifter.



**Figur 2.1:** Inntekter og utgifter (Kilde: Mülhaupt, 1987, Abbildung 5, s. 75; oversatt fra tysk).

Figur 2.1 er en norsk oversettelse av en tysk figur, presentert av Mülhaupt (1987). I det følgende presenteres også de tyske begrepene, samt våre norske oversettelser: *Ein-*

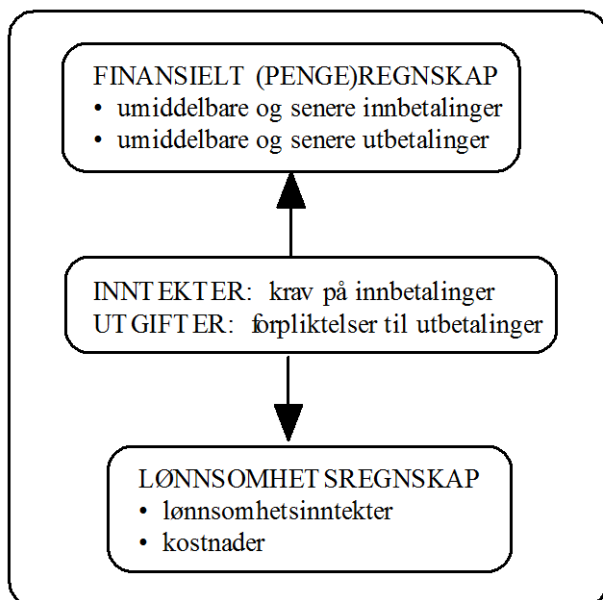
*nahmen* (inntekter), *Ausgaben* (utgifter), *Einzahlung sofort* (umiddelbar innbetaling), *Einzahlung später* (senere innbetaling), *Auszahlung sofort* (umiddelbar utbetaling), *Auszahlung später* (senere utbetaling), *Ertragseinnahmen* (lønnsomhetsinntekter), *Nicht-ertragseinnahmen* (ikke lønnsomhetsinntekter), *Aufwandsausgaben* (kostnader) og *Nichtaufwandsausgaben* (ikke kostnader). Vi ser at det her finnes et entydig tysk begrepsapparat, mens dette ikke er tilfelle på norsk. Det er nemlig vanlig på norsk å bruke begrepet ”inntekt” både om *Einnahmen* og om *Ertragseinnahmen*. For å unngå denne uklarheten, oversetter vi *Ertragseinnahmen* med ”lønnsomhetsinntekter” (dvs. den delen av de totale inntektene som har lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden). Av og til brukes begrepet ”opptjent inntekt” på norsk her, men kun i unntakstilfeller.

Som oppsummering kan vi konstatere at inntektene og utgiftene kan periodiseres i samsvar med to ulike periodiseringsprinsipper, nemlig et *finansielt periodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*. Førstnevnte periodiseringsprinsipp - omtalt som *anordningsprinsippet* (inkludert *kontantprinsippet*) - brukes for å rapportere den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene (se øverste del av figur 2.1), og sistnevnte periodiseringsprinsipp - ofte upresist benevnt *periodiseringsprinsippet* - brukes for å rapportere lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene (se nederste del av figur 2.1).

## **2.2 Finansielt (penge)regnskap og lønnsomhetsregnskap**

Et regnskap som fokuserer på den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, omtales som et *finansielt (penge)regnskap*, mens et regnskap som fokuserer på lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene, omtales som et *lønnsomhetsregnskap* (se figur 2.2).

Når det gjelder et finansielt (penge)regnskap, kan vi igjen dele dette regnskapet inn i to undergrupper: (1) et regnskap som fokuserer på den totale finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, i form både av umiddelbare inn- og utbetalinger og senere inn- og utbetalinger, og (2) et regnskap som kun fokuserer på den umiddelbare finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, i form av umiddelbare inn- og utbetalinger. Sistnevnte regnskap omtales som et *finansielt (kontant)regnskap*. Et finansielt (kontant)regnskap er følgelig en undergruppe av et finansielt (penge)regnskap.



**Figur 2.2:** To hovedtyper av regnskap (Kilde: Monsen, 2009, figur 2.2, s. 14).

### 2.3 Gjennomgangstalleksempel

I denne rapporten skal følgende gjennomgangstalleksempel brukes for å illustrere bokføring av inntektenes og utgiftenes finansielle (penge)virkning og eventuelt også lønnsomhetsvirkning:

Begynnelsen av perioden:		
Kassebeholdning		2.000
I løpet av perioden:		
(1) Diverse driftsinntekter		12.000
(1a) herav umiddelbar innbetaling	10.500	
(1b) herav senere innbetaling	1.500	
(2) Diverse driftsutgifter		11.000
(2a) herav umiddelbar utbetaling	9.900	
(2b) herav senere utbetaling	1.100	
(3) Renteinntekter (umiddelbar innbetaling)		50
(4) Renteutgifter (umiddelbar utbetaling)		100
(5) Låneinntekt (umiddelbar innbetaling) (begynnelsen av perioden)		2.000
(6) Avdragsutgift (umiddelbar utbetaling) (slutten av perioden)		200
(7) Investeringsutgift (umiddelbar utbetaling) (begynnelsen av perioden)		3.000

Slutten av perioden:

(8) Avskrivning anleggsmiddel: 10%

Det er gitt betalingsanordninger (betalingsinstruksjoner) for samtlige inntekter og utgifter i løpet av perioden. Inntektene og utgiftene som er merket (1)-(4) har i sin helhet også lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden for organisasjoner hvor det er av interesse å fokusere på lønnsomhetsvirkningen i tillegg til den finansielle (penge)virkningen.



# Kapittel 3

## KJØPMANNENS BOKFØRING

### 3.1 Historisk utvikling

Opprinnelig bestod regnskapsføringen i privat sektor i bokføring av innbetalinger og utbetalinger i samsvar med *det enkle bokholderis prinsipp*:

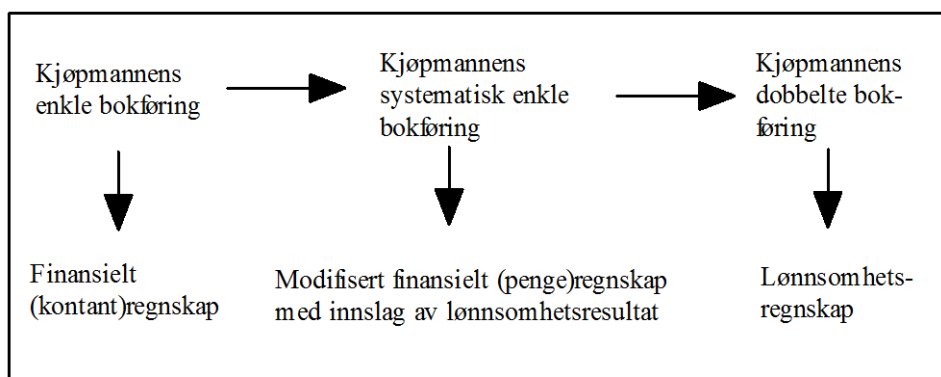
“Cash flow accounting is the oldest form of monetary accounting, preceding the now conventional accrual and allocation-based accounting (Winjum, 1972).” (Lee, 1986: introduction)

Det var derfor *finansielle (kontant)regnskap* (se figur 3.1) som opprinnelig ble utarbeidet, med fokus på umiddelbare inn- og utbetalinger. Etter hvert som tiden gikk, utviklet man enkel bokføring til systematisk enkel bokføring. *Systematisk enkel bokføring* baseres på bruken av det enkle bokholderis prinsipp; de enkle bokføringstransaksjonene registreres imidlertid nå på en systematisk måte ved at man skiller mellom pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning og pengetransaksjoner som ikke har slik virkning. Dessuten tar man her med ikke-pengemessige transaksjoner som har lønnsomhetsvirkning. Dermed blir det mulig å rapportere et lønnsomhetsresultat, som differansen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader. Gitt det faktum at systematisk enkel bokføring muliggjør rapportering av lønnsomhetsresultatet kun via betalingssiden (i form av balanseregnskapskonti, se f.eks. Kosiol, 1967), og gitt det faktum at det enkle bokholderis prinsipp, som er et prinsipp for utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap (se også Oettle, 1990), brukes på en systematisk måte, omtaler vi kjøpmannens systematisk enkle bokføring som en bokføringsmetode som danner grunnlaget for et *modifisert finansielt (penge)regnskap med innslag av et lønnsomhetsresultat* (se figur 3.1).

Opp igjennom historien har imidlertid bokføringen utviklet seg. Innenfor privat sektor oppstod kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som et svar på behovene til kjøpmenn i Italia i det 13. århundre (Kam, 1990, s. 29) og Luca Pacioli's bok *Summa de Arithmetica Geometrica Proportioni et Proportionalita* („Review of Arithmetic, Geometry and Proportions”) fra 1494 var den første boken som ble publisert om det dobbelte bokholderis prinsipp (se f.eks. Kam, 1990, s 19). På engelsk brukes ofte begrepet „commercial accounting” (forretningsregnskap) (se f.eks. Chan, 2003) når det

refereres til dette regnskapet, og *Collins Cobuild English Language Dictionary* (1987) definerer “commerce” (s. 277) som “the activities and procedures involved in buying and selling things”; en definisjon som understreker det forhold at kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode ble utviklet for bruk av kjøpmenn ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap for sine forretningsforetak.

Når det dobbelte bokholderis prinsipp brukes, blir hver transaksjon registrert to ganger (debet=kredit), og to ulike konti brukes. Balanseregnskapskontoene, som representerer transaksjonenes betalingside og som er de kontiene som brukes i (systematisk) enkel bokføring, suppleres med resultatregnskapskonti, som representerer ytelsessiden til transaksjonene. Derfor muliggjør bruken av *kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode* at lønnsomhetsresultatet rapporteres både via betalingsiden (i form av balanseregnskapskonti) og via ytelsessiden (i form av resultatregnskapskonti) (Walb, 1926). Vi omtaler derfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som en bokføringsmetode som danner grunnlaget for et *lønnsomhetsregnskap* (se figur 3.1).



**Figur 3.1:** Kjøpmannens bokføring.

Ifølge Walb (1926; tysk litteratur) er det nettopp den doble og mer informative resultatpresentasjonen (via betalings- og ytelsessidene), som er fordelen med å bruke kjøpmannens dobbelte bokføring sammenlignet med å bruke systematisk enkel bokføring vurdert fra et lønnsomhetsperspektiv, og impliserer at det er en direkte kobling mellom resultatregnskapet og balanseregnskapet. Denne direkte koblingen har alltid spilt en viktig rolle i kontinentaleuropeiske land, så vel som i de nordiske land, som historisk har vært sterkt påvirket av Kontinentaleuropa, spesielt Tyskland (se f.eks. Monsen og Wallace, 1995). I tysk regnskapslitteratur sier man at resultatregnskapet og balanseregns-

skapet er utarbeidet i ”verbundener Form” (norsk oversettelse: bunden form; se f.eks. Wysocki, 1965, s. 43), og i Norge brukes begrepet ’kongruensprinsippet’ (se f.eks. Kinserdal, 1998, s. 315) for denne direkte koblingen mellom resultatregnskapet og balanseregnskapet. Dessuten rapporteres kontantstrømtransaksjoner uten lønnsomhetsvirkning (f.eks. innbetaling av nye lån) både på debet- og kreditsidene til balanseregnskapet (og ikke i resultatregnskapet), slik at balanseregnskapet rapporterer de totale eiendeler, gjeld og egenkapital på det tidspunktet balanseregnskapet utarbeides.

Ijiri (1967; anglosaksisk litteratur) fokuserer på to andre dimensjoner til dobbel bokføring enn den doble resultatpresentasjonen (via betalings- og ytelsessidene): den viktigste egenskapen til dobbel bokføring er at enhver økning er kausalrelatert til en reduksjon, og det betydningsfulle bidraget til dobbel bokføring sammenlignet med enkel bokføring, er at en bedrifts finansielle situasjon fremkommer fullt ut ved hjelp av bokføringen av tidligere hendelser (Ijiri, 1982, s. 9). På et bestemt tidspunkt gir eiendelene og gjelden uttrykk for en bedrifts aktuelle situasjon, og egenkapitalkontiene, inkludert perioderesultatet (lønnsomhetsresultatet), kan betraktes som en oppsummering av tidligere hendelser. Hvis tidligere hendelser har blitt riktig regnskapsførte, fremkommer nemlig dagens situasjon som en oppsummering av de tidligere hendelsene. Innenfor enkel bokføring fremkommer den aktuelle situasjonen ved hjelp av en oversikt over eiendeler og gjeld. Dobbelt bokføring nødvendiggjør imidlertid at regnskapet som viser dagens situasjon fremkommer ved hjelp av egenkapitalkonti, som fanger opp de tidligere hendelsene som førte til dagens situasjon. Ansvarsrapportering er derfor ifølge Kam (1990, s. 37) kjernen i det dobbelte bokholderis prinsipp.

Det er altså en fordel å bruke kjøpmannens dobbelte bokføring sammenlignet med kjøpmannens systematisk enkle bokføring ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap. Men fra omtalen ovenfor (se også Monsen, 2001), fremkommer det at det ikke er en fordel å bruke kjøpmannens dobbelte bokføring, som danner grunnlaget for lønnsomhetsregnskap, ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap; da er enkel bokføring å foretrekke, ettersom dette er en bokføringsmetode som baseres på bokføring av penge-transaksjoner.

### 3.2 Talleksempel

Med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3), skal vi nå foreta bokføringen i *kjøpmannens form*, dvs. på kjøpmannens konti (forretningsregnskapet). Først vises kjøpmannens enkle bokføring, deretter kjøpmannens systematisk enkle bokføring og til slutt kjøpmannens dobbelte bokføring. Det kan utarbeides resultat- og balanse-regnskap ved hjelp av ulike typer konti (se f.eks. Kosiol, 1967). Derfor spiller det ingen rolle om vi foretar bokføringen i kontoform (dvs. bruker såkalte T-konti, som er konti som ligner på en T) eller om vi foretar bokføringen i tabellarisk form (dvs. bruker tabellariske konti, som er konti i tabellform), når vi bokfører på kjøpmannens måte, gitt at hver konto har en debetside og en kreditside, og gitt at det kun finnes én spalte eller kolonne på henholdsvis debetsiden og kreditsiden. Derfor velger vi å foreta bokføringen i kontoform.

#### a) Kjøpmannens enkle bokføring

Når kjøpmannens enkle bokføringsmetode benyttes, er det kun umiddelbare innbetalinger (dvs. realiserte inntekter) og umiddelbare utbetalinger (dvs. realiserte utgifter) som bokføres ved bruk av det enkle bokholderis prinsipp. Innbetalingene og utbetalingene bokføres én gang på hhv. kassekontoens debetside (venstreside) eller kreditside (høyreside). Dermed rapporteres den umiddelbare finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene (i form av et finansielt (kontant)regnskap). I det følgende illustreres kjøpmannens enkle bokføring på kjøpmannens konti (debet- og kreditsider).

Kassebeholdning			
1a)	10.500	2a)	9.900
3)	50	4)	100
5)	2.000	6)	200
		7)	3.000
	12.550		13.200

De umiddelbare driftsinnbetalingene (1a) på 10.500 debiteres kassekontoen, mens de umiddelbare driftsutbetalingene (2a) på 9.900 krediteres kassekontoen. Det er videre mottatt umiddelbare renteinntekter (3) på 50, som debiteres kassekontoen. De umiddelbare renteutbetalingene (4) på 100 krediteres kassekontoen. Det mottatte lånet på 2.000 (5) debiteres kassekontoen, mens det betalte avdraget (6) på 200 krediteres kassekontoen. Dessuten er det utbetalt 3.000 i investeringsutgift (7), som krediteres kassekontoen.

Med utgangspunkt i bokføringene på kassekontoen, samt kassebeholdningen ved begynnelsen av perioden, kan vi nå utarbeide følgende oppstilling:

Kassebeholdning ved begynnelsen av perioden:	2.000	
Innbetalinger:	12.550	
Utbetalinger	<u>-13.200</u>	
Kasseendring	<u>-650</u>	<u>-650</u>
Kassebeholdning ved slutten av perioden:		<u>1.350</u>

Vi ser at kjøpmannens enkle bokføring baseres på bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger på kassekontoen (betalingskonto), og rapporterer endringen i kassebeholdningen i løpet av perioden.

### b) Kjøpmannens systematisk enkle bokføring

De umiddelbare inn- og utbetalingene bokføres på en systematisk måte ved hjelp av det enkle bokholderis prinsipp. Denne systematikken består i at inn- og utbetalinger med lønnsomhetsvirkning (f.eks. lønn) bokføres kun én gang på kassekontoen. Disse enkle bokføringene har en dobbelt virkning, nemlig både en finansiell (penge)virkning og en lønnsomhetsvirkning. Inn- og utbetalinger uten lønnsomhetsvirkning (f.eks. lån) bokføres derimot to ganger (to enkle bokføringer), nemlig én bokføring på kassekontoen (pengevirksomhet og lønnsomhetsvirkning) og en annen bokføring på motsatt side av en annen konto enn kassekontoen (opphever lønnsomhetsvirkningen, men ikke pengevirksomheten, til den første enkle bokføringen). I tillegg tar vi her også med transaksjoner som har lønnsomhetsvirkning, selv om de ikke har pengevirksomhet. Det er to slike typer av transaksjoner: (1) transaksjoner med lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden, men pengevirksomhet i en senere periode (f.eks. fordringer og kortsiktig gjeld) og (2) transaksjoner med lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden, men ingen pengevirksomhet (hverken i regnskapsperioden eller i senere perioder; f.eks. avskrivning av anleggsmidler). Disse transaksjonene bokføres én gang på en annen konto enn kassekontoen. Dermed fremkommer en lønnsomhetsvirkning, uten at kassekontoen som viser pengeutviklingen, blir påvirket. I det følgende illustreres kjøpmannens systematisk enkle bokføring på kjøpmannens konti (debet- og creditsider).

ÅPNINGSBALANSE					
Kassebeholdning		2.000	Egenkapital	2.000	
		2.000		2.000	
Kassebeholdning				Kortsiktig gjeld	
1a)	10.500	2a)	9.900	2b)	1.100
3)	50	4)	100		
5)	2.000	6)	200		
		7)	3.000		
<u>12.550</u>		<u>13.200</u>		<u>1.100</u>	

Fordringer		Langsiktig gjeld	
1b)	1.500	6)	200
	1.500	5)	2.000
			2.000
Anleggsmidler			
7)	3.000	8)	300
	3.000		300

De umiddelbare driftsinnbetalingene (1a) har både en pengevirkning og en lønnsomhetsvirkning. Vi foretar derfor én enkelt bokføring på debetsiden av kassekontoen (10.500) og får dermed rapportert transaksjonens dobbeltvirkning. I tillegg er det påløpt ytterligere 1.500 i driftsinntekter i perioden (1b). Denne transaksjonen har kun én virkning, nemlig en lønnsomhetsvirkning. Vi foretar derfor en enkelt bokføring på en annen konto enn på kassekontoen for å få rapportert lønnsomhetsvirkningen (debet Fordringer). Det er videre foretatt en umiddelbar driftsutbetaling (2a) med lønnsomhetsvirkning. Vi foretar her en enkelt bokføring på creditsiden av kassekontoen (9.900). Dermed får vi frem transaksjonens dobbeltvirkning (dvs. både penge- og lønnsomhetsvirkning). I tillegg er det påløpt ytterligere 1.100 i driftsutgifter i perioden (2b). Denne transaksjonen har kun én virkning, nemlig lønnsomhetsvirkning. Vi foretar derfor en enkelt bokføring på en annen konto enn på kassekontoen for å få rapportert lønnsomhetsvirkningen (kredit Kortsiktig gjeld). Det er videre mottatt umiddelbare renteinntekter (3) på 50 med lønnsomhetsvirkning. Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet for å få frem dobbeltvirkningen (pengevirksomhet og lønnsomhetsvirkning). De umiddelbare renteutbetalingene (4) på 100 med lønnsomhetsvirkning (dvs. kostnadsvirkning) krediteres kassekontoen. Dermed får vi rapportert dobbeltvirkningen (pengevirksomhet og lønnsomhetsvirkning).

Innbetalingen av det nye lånet (5) på 2.000 debiteres kassekontoen (pengevirksomhet og lønnsomhetsvirkning) og krediteres kontoen Langsiktig gjeld (opphever lønnsomhetsvirkningen, men ikke pengevirksomheten, til debetføringen på kassekontoen). I perioden er det betalt et avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen og debiterer kontoen Langsiktig gjeld. Dermed registreres det en utbetaling (pengevirksomhet) på 200, men ingen lønnsomhetsvirkning, ettersom debiteringen av kontoen Langsiktig gjeld opphever lønnsomhetsvirkningen (men ikke pengevirksomheten) til krediteringen på kassekontoen.

Det er foretatt en kontantinvestering i anleggsmidler (7) med 3.000. Kassekontoen krediteres med dette beløpet og kontoen Anleggsmidler debiteres med samme beløp. Dermed fremkommer det en pengevirksomhet uten noen lønnsomhetsvirkning. Når anleggsmiddelet avskrives (8) med 300 ( $3.000 \times 0,10 = 300$ ), registrerer vi lønnsomhetsvirkningen ved hjelp av en enkelt bokføring på en annen konto enn kassekontoen (kredit Anleggsmidler).

Etter at vi nå har bokført de enkelte transaksjonene i løpet av perioden i samsvar med kjøpmannens systematisk enkle bokføring, kan vi ved slutten av perioden utarbeide følgende balanseoppstillinger (jf. Kosiol, 1967): bevegelsesbalanse, forandringsbalanse og sluttbalanse.

BEVEGELSESBALANSE			
Kassebeholdning	12.550	Kassebeholdning	13.200
Fordringer	1.500	Kortsiktig gjeld	1.100
Langsiktig gjeld	200	Langsiktig gjeld	2.000
Anleggsmidler	3.000	Anleggsmidler	300
		Lønnsomhetsresultat	650
	17.250		17.250

### FORANDRINGSBALANSE

Fordringer	1.500	Kassebeholdning	650
Anleggsmidler	2.700	Kortsiktig gjeld	1.100
		Langsiktig gjeld	1.800
		Lønnsomhetsresultat	650
	4.200		4.200

Kosiol (1967) kommenterer disse to balanseoppstillingene på følgende måte:

„Bevegelsesbalansen viser perioderesultatet (lønnsomhetsresultatet) som forskjellen mellom de usalderte inntektene og utgiftene; forandringsbalansen, som fremkommer fra en saldering av de tilhørende betalingerne i bevegelsesbalansen, bekrefter det rapporterte perioderesultatet (lønnsomhetsresultatet).“ (Kosiol, 1967, s. 39; oversatt fra tysk)

Dette betyr at periodens lønnsomhetsresultat på 650 fremkommer som et komplekst tall, i den forstand at det fremkommer som saldoen på bevegelsesbalansen og på forandringsbalansen. Sagt med andre ord: lønnsomhetsresultatet fremkommer kun via betalingssiden til transaksjonene.

Avslutningsvis kan vi nå utarbeide en balanseoppstilling ved slutten av perioden, ved å ta utgangspunkt i åpningsbalansen og korrigere denne ved hjelp av de tallene som fremkommer i forandringsbalansen.

### SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	1.350	Kortsiktig gjeld	1.100
Fordringer	1.500	Langsiktig gjeld	1.800
Anleggsmidler	2.700	Egenkapital	2.000
		Lønnsomhetsresultat	650
	5.550		5.550

Winchermann (1963) refererer til tyskeren Kosiol og sier følgende:

“Med utgangspunkt i kjøpmannens bokføring har Kosiol påvist, at også resultatregnskapet er et modifisert inntekts- og utgiftsregnskap, noe som betyr at alle bokføringstransaksjonene kan tilbakeføres til betalings-transaksjoner. Med utgangspunkt i prinsippene for dette betalingsorienterte balanseregnskapet, som kun baseres på betalingskonti, er det etablert en bro for den gjensidige forståelsen for kjøpmannens og kameralistens regnskapsføring. Denne broen vil hjelpe den studerende til å forstå både den kameralistiske tenkemåten og kassebevegelsenes påvirkning på kjøpmannens resultatregnskap, som har som formål å vise et lønnsomhetsresultat.” (Winchermann, 1963, s. 335; oversatt fra tysk)

Etter at vi nå har studert foreliggende talleksempel og har brukt kjøpmannens systematisk enkle bokføring, forstår vi innholdet i dette sitatet. For det første kan vi konstatere at kjøpmannens systematisk enkle bokføring ligger til grunn for et regnskap som vi kan omtale som et ”modifisert finansielt (penge)regnskap med innslag av et lønnsomhetsresultat” (se figur 3.1). For det andre, ved å se på kontoene som er brukt i

talleksemplet ovenfor, ser vi at lønnsomhetsresultatet fremkommer i form av et modifisert inntekts- og utgiftsregnskap (dvs. modifisert finansielt (penge)regnskap); vi ser m.a.o. at alle bokføringstransaksjonene kan tilbakeføres til betalingstransaksjoner (dvs. til umiddelbare eller senere inn- og utbetalinger; jf. den ikke-betalbare avskrivningskostnaden modifiserer den umiddelbare investeringsutgiften, slik at kostnaden og ikke utgiften rapporteres ved beregningen av lønnsomhetsresultatet). Vi ser også tydelig at lønnsomhetsresultatet fremkommer med utgangspunkt i et betalingsorientert balanseregnskap (se balanseregnskapene omtalt som henholdsvis bevegelsesbalanse og forandringsbalanse ovenfor). Dette betyr videre at kjøpmannens systematisk enkle bokføring kun baseres på betalingskonti (balanseregnskapskonti) (jf. 'modifisert finansielt (penge)regnskap'), og ikke også på ytelseskonti (lønnsomhetsresultatregnskapskonti), når lønnsomhetsresultatet rapporteres. Ved bruk av kjøpmannens systematisk enkle bokføring fremkommer m.a.o. lønnsomhetsresultatet på én måte (dvs. kun som et komplekst tall via betalings siden); det fremkommer ikke også via ytelsessiden, slik det gjør ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføring.

### **c) Kjøpmannens dobbelte bokføring (FOR – forretningsregnskap)**

Kjøpmannens dobbelte bokføring er en videreutvikling av kjøpmannens systematisk enkle bokføring, hvor bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp har erstattet den systematiske bruken av det enkle bokholderis prinsipp. Dobbelt bokføring kjennetegnes av følgende to forhold: (1) det foretas alltid to bokføringer med likelydende beløp (debet=kredit) og (2) det benyttes alltid to forskjellige konti (en debetbokføring på en konto ledsages alltid av en kreditbokføring på en annen konto og vice versa). Når det gjelder kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som er den opprinnelige varianten av dobbelt bokføring, kjennetegnes den av ytterligere to forhold, nemlig følgende: (3) kontoene inndeles i to grupper: betalingskonti (balanseregnskapskonti) og ytelseskonti (lønnsomhetsresultatregnskapskonti), og (4) lønnsomhetsresultatet (perioderesultatet) fremkommer dobbelt, dvs. både via betalings siden (nettoendringen av balanseregnskapet; jf. omtalen av kjøpmannens systematisk enkle bokføring ovenfor, hvor lønnsomhetsresultatet fremkommer via betalings siden/balanseregnskapet) og via ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapet)

Dette siste punktet innebærer at det er en entydig sammenheng mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet. Lønnsomhetsresultatet, slik det fremkommer i



lønnsomhetsresultatregnskapet som differansen mellom periodens lønnsomhetsinntekter og kostnader, forklarer nemlig egenkapitalendringen i balansen (med unntak av ny egenkapitaltilgang eller tilbakebetaling av egenkapital, som kun regnskapsføres i balanseregnskapet). Sagt på en annen måte: netto egenkapitalendring i balansen fremkommer som forskjellen mellom de inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning (jf. bruken av kjøpmannens systematisk enkle bokføring ovenfor, hvor nettopp lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene ble illustrert via betalings-siden/balanseregnskapet). I det følgende illustreres bokføringen av gjennomgangstall-eksemplet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføring.

#### ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	2.000	Egenkapital	2.000
	2.000		2.000

IB	2.000	2a)	9.900
1a)	10.500	4)	100
3)	50	6)	200
5)	2.000	7)	3.000
		UB	1.350
	14.550		14.550

2a)	9.900	1a)	10.500
2b)	1.100	1b)	1.500
4)	100	3)	50
8)	300		
9)	650		
	12.050		12.050

IB	0	UB	1.500
1b)	1.500		
	1.500		1.500

		IB	0
UB	1.100	2b)	1.100
	1.100		1.100

IB	0	8)	300
7)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

6)	200	IB	0
UB	1.800	5)	2.000
	2.000		2.000


		IB	2.000
UB	2.650	9)	650
	2.650		2.650

## SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	1.350	Kortsiktig gjeld	1.100
Fordringer	1.500	Langsiktig gjeld	1.800
Anleggsmidler	2.700	Egenkapital (2.000+650)	2.650
	5.550		5.550

I samsvar med det dobbelte bokholderis prinsipp, foretar vi alltid to bokføringer (debet=kredit) på to ulike konti. Dessuten ivaretas kontinuiteten over periodegrensene, ved at utgående beholdning (UB) på en balansekonto fremkommer som inngående beholdning (IB) for etterfølgende periode på samme konto.

De umiddelbare driftsinnbetalingene (1a) på 10.500, som har en lønnsomhetsvirkning i perioden, debiteres kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingsiden) og krediteres lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). I tillegg er det påløpt ytterligere 1.500 i driftsinntekter i perioden (1b), selv om dette beløpet ikke er innbetalt enda. Vi debiterer kontoen Fordringer (økning fordringer, som også representerer periodens lønnsomhetsinntekt rapportert via betalingsiden) og krediterer lønnsomhetsresultatregnskapet (periodens lønnsomhetsinntekt rapportert via ytelsessiden). Det er foretatt en umiddelbar driftsutbetaling (2a) med lønnsomhetsvirkning (9.900). Vi krediterer kassekontoen med dette beløpet (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingsiden) og debiterer lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). I tillegg er det påløpt ytterligere 1.100 i driftsutgifter i perioden (2b), selv om dette beløpet ikke er utbetalt enda. Vi krediterer kontoen Kortsiktig gjeld (lønnsomhetsvirkning via betalingsiden) og debiterer lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). Det er videre mottatt kontante renteinntekter (3) på 50. Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingsiden) og krediterer lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden). De betalte renteutgiftene (4) på 100 krediteres kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingsiden) og debiteres lønnsomhetsresultatregnskapet (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden).

Innbetalingen av det nye lånet (5) på 2.000 debiteres kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning virkning via betalingsiden) og krediteres kontoen Langsiktig gjeld (opphever lønnsomhetsvirkningen, men ikke pengevirningen, til debetføringen på kassekontoen). I perioden er det betalt et avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen (pengevirkning og lønnsomhetsvirkning via betalingsiden) og debiterer kontoen Langsiktig gjeld (opphever lønnsomhetsvirkningen, men ikke pengevirningen, til kreditføringen på kassekontoen). Det er foretatt en kontantinvestering i anleggsmidler (7) med 3.000. Kassekontoen krediteres med dette beløpet og anleggsmiddelkontoen debiteres med samme beløp. Dermed fremkommer det en pengevirkning uten lønnsomhetsvirkning. Når anleggsmiddelet avskrives (8) med 300 ( $3.000 \times 0,10 = 300$ ), foretar vi følgende dobbelte bokføring: vi krediterer balansekontoen Anleggsmidler med 300 (lønnsomhetsvirkning (dvs. kostnadsvirkning) via betalingsiden samt reduksjon av bokført verdi for anleggsmiddelet i balanseregnskapet), og vi debiterer lønnsomhetsresultatregnskapet med samme beløp (lønnsomhetsvirkning via ytelsessiden).

Som tidligere forklart, er det en entydig sammenheng mellom lønnsomhetsresultatregnskapet og balanseregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (kongruensprinsippet). Lønnsomhetsresultatet (perioderesultatet) på 650 fremkommer nemlig på to måter, dvs. både via betalingsiden (rapportert i balanseregnskapet) og via ytelsessiden (rapportert i lønnsomhetsresultatregnskapet). Denne entydige sammenhengen betyr videre at vi kan si at lønnsomhetsresultatet i lønnsomhetsresultatregnskapet forklarer endringen i egenkapitalen i balanseregnskapet. Følgende dobbeltsidige bokføring foretas i denne forbindelse: (9) Lønnsomhetsresultatregnskap: debet (650) og Egenkapital (balansekonto): kredit (650). Og som vi ser, utarbeides det ved hjelp av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode et integrert fullstendig balanseregnskap, som viser eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet, i tillegg til at bevegelsesbalansen/forandringsbalansen (dvs. endringen fra åpningsbalansen til sluttbalansen) viser lønnsomhetsresultatet via betalingsiden (jf. kjøpmannens systematisk enkle bokføring).

En sammenligning av lønnsomhetsresultatet (perioderesultatet) slik det fremkommer ved bruk av kjøpmannens systematisk enkle bokføring og ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføring viser at samme lønnsomhetsresultat (650) fremkommer. Som for-

klart tidligere, innenfor kjøpmannens systematisk enkle bokføring fremkommer lønnsomhetsresultatet som et komplekst tall kun via betalingssiden, i den forstand at det fremkommer som saldoen på bevegelsesbalansen og på forandringsbalansen. Foran i rapporten har vi omtalt dette regnskapet som et 'modifisert finansielt (penge)regnskap med innslag av et lønnsomhetsresultat' (se figur 3.1).

Innenfor kjøpmannens dobbelte bokføring fremkommer imidlertid lønnsomhetsresultatet dobbelt. For det første fremkommer det via betalingssiden, representert ved balanseregnskapskontiene, slik som ved bruk av kjøpmannens systematisk enkle bokføring. For det andre fremkommer lønnsomhetsresultatet også via ytelsessiden, representert ved lønnsomhetsresultatregnskapskontiene, ved at pengeverdien til de inngående og utgående ytelsene som har lønnsomhetsresultatmessig virkning sammenstilles her. Foran i rapporten har vi omtalt dette regnskapet som et 'lønnsomhetsregnskap'. Ifølge Walb (1926) er det nettopp denne dobbelte lønnsomhetsresultatformidlingen, dvs. både via betalingssiden (rapportert i balanseregnskapet) og via ytelsessiden (rapportert i lønnsomhetsresultatregnskapet), som utgjør det teoretiske fundamentet for kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode.

Som oppsummering kan vi konstatere at lønnsomhetsresultatet rapporteres dobbelt ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, nemlig både via betalingssiden (representert ved balanseregnskapet) og via ytelsessiden (representert ved lønnsomhetsresultatregnskapet). Denne doble resultatformidlingen er mer informativ enn den enkle (og komplekse) resultatrapporteringen som fremkommer ved bruk av kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode, nemlig kun via betalingssiden (balanseregnskapet). Det er nettopp denne doble og mer informative resultatrapporteringen som er fordelen med å bruke kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode sammenlignet med å bruke kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode vurdert fra et lønnsomhetsperspektiv.

### **3.3 Oppsummering**

Opprinnelig brukte kjøpmannen det enkle bokholderis prinsipp til å bokføre sine umiddelbare inn- og utbetalinger (på kassekontoen). Senere ble det enkle bokholderis prinsipp brukt på en systematisk måte til å rapportere lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene via betalingssiden (ved bruk av kassekontoen og andre balansereg-

skapskonti). I dag brukes derimot det dobbelte bokholderis prinsipp, og ikke det enkle bokholderis prinsipp, ved utarbeidelse av kjøpmannsregnskap (forretningsregnskap), og betalingskonti (balanseregnskapskonti) har blitt supplert med ytelseskonti (lønnshetsresultatregnskapskonti). Dermed fremkommer periodens lønnshetsresultat dobbelt: via betalingssiden (rapportert i balanseregnskapet) og via ytelsessiden (rapportert i lønnshetsresultatregnskapet). I tillegg til denne doble lønnshetsresultatrapporteringen, utarbeides det et integrert fullstendig balanseregnskap (som viser eiendeler, gjeld og egenkapital).

# Kapittel 4

## KOMMUNEBUDSJETTET

I framstillinga nedanfor byggjer vi på Busch mfl. (2009), Dyrhol (2008) og Mauland og Mellemvik (2004a).

### 4.1 Generelt

Budsjettarbeidet i kommunar og fylkeskommunar er regulert i ”Lov om kommuner og fylkeskommuner” (kommuneloven) og ”Forskrift om årsbudsjett for kommuner og fylkeskommuner” gitt av Kommunal- og regionaldepartementet. Innanfor desse rammene kan kommunar og fylkeskommunar relativt fritt leggja opp dei interne budsjettprosedyrane sine. Kommunal- og regionaldepartementet har gjeve ut ein eigen rettleiar (”veileder”) som er retta mot kommunalt budsjettarbeid:

- *Planlegging og økonomistyring i omstillingstider. KRD, 2001.*

I kommunelova §§ 44 og 45 står det at kommunar og fylkeskommunar skal ha både ein økonomiplan og eit årsbudsjett.

Kvar kommune og fylkeskommune står fritt til om dei vil leggja fram økonomiplanen samtidig med årsbudsjettet om hausten eller om dei vil presentera økonomiplanen for seg om våren og årsbudsjettet for seg om hausten. Eit viktig argument for å behandla økonomiplanen åtskilt frå årsbudsjettet, er at perspektivet då vert flytt frå dei nære forhold til å bli meir langsiktig. På den andre sida risikerer ein då at behandlinga av årsbudsjettet vert meir fastlåst, fordi rammene for år 1 vil vera gjevne dersom økonomiplanen først er behandla for seg.

Ei ulempe med ei felles behandling av økonomiplanen og årsbudsjettet er at fokus då kan bli vesentleg meir konsentrert om år 1 framfor dei andre åra i økonomiplanperioden. På den andre sida vil ny informasjon som har kome til i slutten av året vera innarbeidd i økonomiplanen. Det ligg såleis i sakas natur at ein økonomiplan som vert presentert om hausten, samtidig med årsbudsjettet, inneheld meir pålitelege data enn ein økonomiplan som vert utarbeidd og presentert om våren.

Fram til midten på 1990-talet var det mest vanleg å presentera økonomiplanen, eller langtidsbudsjettet som det då heitte, åtskilt frå årsbudsjettet. I den seinare tida er det

mange kommunar som presenterer økonomiplanen samtidig med årsbudsjettet om hausten.

#### **4.2 Økonomiplanen**

I følge § 44 i kommunelova skal økonomiplanen omfatta minst dei fire neste budsjettåra og vedtakast kvart år, det vil seia at kommunar og fylkeskommunar er forplikta til å ha ein rullerande økonomiplan. Planen skal omfatta heile verksemda og gje eit realistisk oversyn over sannsynlege inntekter, pårekna utgifter og prioriterte oppgåver i planperioden. For kvart enkelt år økonomiplanen omfattar, skal det visast til dekning for dei utgifter og oppgåver som er førte opp, jf. § 46 nr. 6.

Kommunestyret og fylkestinget vedtek sjølv økonomiplanen og endringar i denne. Vedtaket skal gjerast på grunnlag av innstilling frå formannskapet eller fylkesutvalet. Ved parlamentarisk styreform er det rådet (byrådet) som skal leggja fram innstilling. Innstillinga til økonomiplan skal leggjast ut til alminneleg ettersyn minst 14 dagar før ho vert behandla i kommunestyret eller fylkestinget. Økonomiplanen og endringar i denne skal sendast departementet til orientering.

#### **4.3 Årsbudsjettet**

Kommunestyret og fylkestinget skal innan årets utgang vedta budsjettet for det komande kalenderåret. Vedtaket skal gjerast på grunnlag av innstilling frå formannskapet eller fylkesutvalet. Ved parlamentarisk styreform er det rådet (byrådet) som skal leggja fram innstilling. Innstillinga til årsbudsjett skal leggjast ut til alminneleg ettersyn minst 14 dagar før ho vert behandla i kommunestyret eller fylkestinget. Dette gjeld likevel ikkje ved innstilling som gjeld endringar i årsbudsjettet. Kommunestyret og fylkestinget sine vedtak om årsbudsjettet, og dessutan formannskapet og fylkesutvalet sine saksdokument, skal sendast departementet til orientering.

Etter § 46 nr. 1 i kommunelova er årsbudsjettet ein bindande plan for kommunen eller fylkeskommunen sine midlar og bruken av desse i budsjettåret. I løyvingar ("bevilgninger") til formål kan det likevel gjerast frådrag for tilhøyrande inntekter. Kravet om budsjettheimel på utbetalingstidspunktet gjeld ikkje for utbetalingar som kommunen eller fylkeskommunen er rettsleg forplikta til å gjennomføra.

I § 46 nr. 2-5 i kommunelova går det fram at årsbudsjettet skal omfatta heile kommunen og fylkeskommunen sitt verkeområde, vera realistisk og oppsett på ein oversiktleg måte. Det skal vera inndelt i ein driftsdel og ein investeringsdel. Etter § 46 nr. 6 skal det budsjetterast med eit driftsresultat som minst er tilstrekkeleg til å dekkja renter, avdrag og nødvendige avsetningar.

Driftsbudsjettet skal alltid setjast opp i balanse, slik at alle inntekter, innbetalningar og bruk av avsetningar er endeleg disponerte eller førte opp til avsetning for bruk i seinare budsjettperiodar.

Etter § 5 i forskrift om årsbudsjett med merknad skal driftsbudsjettet omfatta:

1. Alle løpende inntekter og innbetalinger i året
2. Løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidlige budsjettperioder som planlegges anvendt i årsbudsjettet
3. Anvendelsen av midler som nevnt i nr. 1 og 2 i driftsbudsjettet, herunder avsetninger av slike midler for anvendelse i senere budsjettperioder og til finansiering av investeringer ført opp i årets investeringsbudsjett

Investeringsbudsjettet skal omfatta:

1. Bruk av lånemidler
2. Inntekter fra salg av anleggsmidler, og inntekter og innbetalinger knyttet til investeringsprosjekter, jf. likevel § 5 sjettede ledd
3. Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende
4. Inntekter og innbetalinger som nevnt under nr. 1-3 avsatt i tidligere budsjettperioder som planlegges anvendt i årsbudsjettet
5. Inntekter i driftsbudsjettet planlagt anvendt for investeringer ført opp i årets investeringsbudsjett
6. Rammer for utlån, forskutteringer og tiltak av investeringsmessig karakter dekket inn ved inntekter og innbetalinger som nevnt under 1-5, herunder avsetninger.
7. Øvrige finansieringstransaksjoner knyttet til utlån og forskutteringer

Investeringsbudsjettet skal settes opp i balanse, slik at alle utgifter, utbetalinger og avsetninger bevilgningsmessig er dekket inn.

Etter § 6 i forskrift om årsbudsjett med merknad skal det gjerast greie for dei grunnleggjande prinsippa som kommunen eller fylkeskommunen har nytta ved framstillinga av årsbudsjettet, pluss korleis budsjettarbeidet har vore organisert.

#### 4.4 Kommunale budsjettprosedyrar

Når det gjeld budsjettprosedyrar, har kommunar og fylkeskommunar relativt stor fridom til å etablera eigne rutinar. Busch mfl. (2009) viser eit eksempel på kommunale budsjettprosedyrar ved å ta utgangspunkt i det interne reglementet for Ålesund kommune. Her nyttar ein våren til å utarbeida den fireårige økonomiplanen, pluss ei premissgjevande bestilling som viser den ønskete tenesteproduksjonen med omfang, kvalitet og budsjetttrammer. Dette dannar utgangspunktet for å arbeida ut årsbudsjettet i løpet av andre halvår. Rådmannen sender ut eit rundskriv i januar som viser retningslinjene for økonomiplanen og den premissgjevande bestillinga.

##### *Framdrift for utarbeiding av økonomiplan og premissgjevande bestilling*

Rundskriv frå rådmannen	Ca. 15. januar
Administrativ behandling	Februar-mars
Frist for behandling av premissgjevande bestilling i komiteane	Ca. 15. mars
Rådmannens forslag til økonomiplan vert presentert	Ca. 10. mai
Formannskapet	Ca. 25. mai
Bystyret	Ca. 15. juni

##### *Framdrift for utarbeiding av årsbudsjettet*

Rundskriv frå rådmannen	Ca. 1. juli
Administrativ behandling	Juli-august
Frist for verksemdene (institusjonane)	Ca. 15. september
Rådmannens forslag vert presentert	Ca. 1. november
Formannskapet	Ca. 20. november
Bystyret	Ca. 15. desember



Etter at økonomiplanen og den premissgjevande bestillinga er vedteken, sender rådmannen altså ut eit rundskriv om årsbudsjettet for neste år. Rammene for årsbudsjettet skal baserast på det første året i den vedtekne økonomiplanen. Rådmannen fastset rammer for dei enkelte verksemdene (institusjonane) innanfor dei rammene som bystyret har gjeve pr. tenesteområde i økonomiplanen.

Årsbudsjettet skal vera løyvingsorientert ("bevilgningsorientert") og gje bindande økonomiske rammer for tenesteområda. Det skal også vera styringsorientert på den måten at det viser både kvalitetsmål og kvantitetsmål for den tenesteproduksjonen som kvar enkelt verksemd (institusjon) har ansvaret for.

Verksemdene (institusjonane) utarbeider sine forslag til årsbudsjett på artsnivå innanfor sine respektive ansvarsområde etter gjeldande budsjettforskrifter. Løyvingane ("bevilgningene") skal kommenterast på ein slik måte at det går klart fram kva mål ein ynskjer å oppnå med kvar enkelt løyving ("bevilgning").

Andre kommunar/fylkeskommunar som behandlar økonomiplanen og årsbudsjettet åtskilt, vil ha mykje dei same datoane å halda seg til i økonomiplanlegginga som Ålesund kommune. For dei kommunane/fylkeskommunane som behandlar økonomiplanen og årsbudsjettet felles, vert framdrifta for begge dokumenta om lag som for årsbudsjettprosedyren ovanfor.

#### **4.5 Eksempel på oppstilling av budsjett 2008 i Luster kommune**

Nedanfor viser vi talgrunnlaget i ovannemnde budsjett ved å gje att budsjettskjema 1A – Driftsbudsjettet, Budsjettskjema 2A- Investeringsbudsjettet og Økonomisk oversikt – Drift og Økonomisk oversikt – Investering.

Budsjettskjema 1A – Driftsbudsjettet

	Opprinnelig budsjett 2008	Regulert budsjett 2007	Regnskap 2006
L1 Skatt på inntekt og formue 1)	-112 200 000,00	-106 000 000,00	-110 348 232,07
L2 Ordinært rammetilskudd 1)	-65 461 000,00	-56 765 000,00	-59 777 171,00
L3 Skatt på eiendom	-54 000 000,00	- 53 000 000,00	-45 576 249,15
L4 Andre direkte eller indirekte skatter 2)	-13 322 400,00	-13 322 400,00	-13 323 318,00
L5 Andre generelle statstilskudd 3)	-2 990 000,00	-2 690 000,00	-4 343 860,11
L6 Sum frie disponible inntekter	-247 973 400,00	-231 777 400,00	-233 368 830,33
L7 Renteinntekter og utbytte 4)	-12 660 000,00	-9 226 000,00	-20 899 234,49
L8 Renteutgifter, provisjoner og andre finansutgifter	14 161 800,00	9 484 700,00	6 730 017,80
L9 Avdrag på lån	12 675 000,00	11 934 000,00	11 406 404,00
L10 Netto finansinntekter/-utgifter	14 176 800,00	12 192 700,00	-2 762 812,69
L11 Til dekning av tidligere års regnskapsmessige merforbruk	0,00	0,00	0,00
L12 Til ubundne avsetninger	0,00	13 079 200,00	6 105 000,00
L13 Til bundne avsetninger 5)	19 055 000,00	18 115 000,00	38 460 500,67
L14 Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk	0,00	-17 533 100,00	-11 083 272,30
L15 Bruk av ubundne avsetninger	-620 000,00	0,00	0,00
L16 Bruk av bundne avsetninger 5)	-9 320 000,00	-10 850 400,00	-12 120 789,36
L17 Netto avsetninger	9 115 000,00	2 810 700,00	21 361 439,01
L18 Overført til investeringsbudsjettet	5 000 000,00	5 300 400,00	13 868 766,36
L19 Til fordeling drift	-219 681 600,00	-211 473 600,00	-200 901 437,65
L20 Sum fordelt til drift (fra skjema 1B)	219 681 600,00	211 473 600,00	183 368 328,96
	219 681 600,00	211 473 600,00	183 368 328,96
L21 Merforbruk/mindreforbruk = 0	0,00	0,00	-17 533 108,69

I følge departementet skal det i noter til driftsbudsjettet redegjøres nærmere for:

- 1) Grunnlaget for skatteanslaget og anslått beløp for inntektsutjevningen.
- 2) Andre forventede fiskale inntekter, for eksempel konsesjonsavgifter.
- 3) Forventede generelle statstilskudd.
- 4) Forventet utbytte fra kommunalt eide selskaper.
- 5) Bundne avsetninger og bruk av slike avsetninger.

Nærare forklaringar til nokre av linjene og talmaterialet for budsjettskjema 1A i Luster kommune:

L1: Utgjer 45,2 % av L6.

L3: For Luster sin del er skatt på eigedom det same som skatt på ”verk og bruk”, dvs. at det er dei selskapa som eig kraftverka i Luster som betalar eigedomsskatt, og ikkje innbyggjarane.

L7-L8: Renteinntektene utgjer 89,4 % av renteutgiftene. Dette er spesielt for Luster (uvanleg mykje).

L13: Dette er egentleg sparing.

L16: Bruk av oppsparte midlar.

L17: Netto avsetningar = Netto sparing.

L18: Luster kommune budsjetterer med 5 mill. kroner i driftsmidlar til investeringar.

#### Budsjettskjema 1B – Driftsbudsjettet

Til fordeling drift (frå budsjettskjema 1A)

Fordelt slik:

Her fører vi opp fordelinga spesifisert etter kommunestyret/fylkestinget sitt vedtak.

Vi viser ikkje utfyllinga av dette skjemaet her.

#### Budsjettskjema 2A - Investeringsbudsjettet

	Opprinnelig budsjett 2008	Regulert budsjett 2007	Regnskap 2006
L1 Investeringer i anleggsmidler	51 450 000,00	72 531 700,00	36 972 465,43
L2 Utlån og forskutteringer	0,00	4 707 500,00	1 498 617,00
L3 Avdrag på lån	642 000,00	0,00	640 411,00

L4 Avsetninger	0,00	453 900,00	1 367 419,87
L5 Årets finansieringsbehov	52 092 000,00	77 693 100,00	40 478 913,30
L6 Finansiert slik:			
L7 Bruk av lånemidler	-31 750 000,00	-50 801 200,00	-21 432 059,51
L8 Inntekter fra salg av anleggsmidler	0,00	-900 000,00	-1 363 470,00
L9 Tilskudd til investeringer	0,00	0,00	-320 000,00

L10 Mottatte avdrag på utlån og refusjoner	-642 000,00	-584 000,00	-1 723 351,50
L11 Andre inntekter	0,00	0,00	-31 350,00
L12 Sum eksternt finansiering	-32 392 000,00	-52 285 200,00	-24 870 231,01
L13 Overført fra driftsbudsjettet	-5 000 000,00	- 6 300 400,00	-13 868 766,36
L14 Bruk av avsetninger	- 14 700 000,00	-19 107 500,00	-1 286 077,99
L15 Sum finansiering	-52 092 000,00	-77 693 100,00	-40 025 075,36
L16 Udekket/udisponert = 0	0,00	0,00	453 837,94

Nærare forklaringar til nokre av linjene og talmaterialet for budsjettskjema 2A i Luster kommune:

L5 og L15 skal vera like store i det balanserte budsjettet, og det er dei her.

L14: Bruk av oppsparte midlar frå tidlegare.

#### Budsjettskjema 2B – Investeringsbudsjettet

Til investeringar i anleggsmidlar (frå budsjettskjema 2A)

Fordelt slik:

Her fører vi opp den nærare fordelinga av ”Investeringer i anleggsmidler” på dei ulike investeringsrammene/prosjekta spesifisert etter kommunestyret/fylkeetinget sitt vedtak.

Vi viser ikkje utfyllinga av dette skjemaet her.

#### Økonomisk oversikt - drift

	Opprinnelig budsjett 2008	Regulert budsjett 2007	Regnskap 2006
L3 Brukerbetalingar	-13 800 100,00	-13 371 700,00	-12 590 357,74
L4 Andre salgs- og leieinntekter	-24 878 450,00	-23 047 200,00	-23 577 912,92
L5 Overføringer med krav til	-39 330 917,00	- 36 734 500,00	-45 051 499,14

motytelse			
L6 Rammetilskudd	-65 461 000,00	-56 765 000,00	-59 777 171,00
L7 Andre statlige overføringer	-2 990 000,00	-2 690 000,00	-4 343 860,11
L8 Andre overføringer	-14 550 000,00	-14 550 000,00	-17 979 767,04
L9 Inntekts- og formuesskatt	-112 200 000,00	-106 000 000,00	-110 348 232,07
L10 Eiendomsskatt	54 000 000,00	53 000 000,00	45 576 249,15
L11 Andre direkte og indirekte skatter	13 322 400,00	13 322 400,00	13 323 318,00
L10 Netto finansinntekter/-utgifter	14 176 800,00	12 192 700,00	-2 762 812,69
L12 Sum driftsinntekter	-340 532 867,00	-319 480 800,00	-332 568 367,17
L14 Lønnsutgifter	175 453 450,00	171 819 500,00	169 917 390,47
L15 Sosiale utgifter	44 321 300,00	42 764 200,00	42 328 407,42
L16 Kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunens tjenesteproduksjon	64 862 450,00	64 169 300,00	60 271 304,77
L17 Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon	19 122 000,00	18 829 200,00	16 463 874,07
L18 Overføringer	31 274 167,00	23 250 500,00	22 393 057,34
L19 Avskrivninger	0,00	0,00	15 690 621,69
L20 Fordelte utgifter	-21 309 700,00	-20 173 100,00	-20 419 349,88
L21 Sum driftsutgifter	313 723 667,00	300 659 600,00	306 645 305,88
L23 Brutto driftsresultat	-26 809 200,00	-18 821 200,00	-25 923 061,29
L25 Renteinntekter og utbytte	-12 660 000,00	-9 226 000,00	-20 899 234,49
L26 Mottatte avdrag på utlån	-1 532 600,00	-1 582 600,00	-6 651 917,50
L27 Sum eksterne finansinntekter	-14 192 600,00	-10 808 600,00	-27 551 151,99
L29 Renteutgifter og låneomkostninger	14 161 800,00	9 484 700,00	6 730 017,80
L30 Avdrag på lån	12 675 000,00	11 934 000,00	11 406 404,00
L31 Utlån	50 000,00	100 000,00	-1 734 900,89
L32 Sum eksterne finansutgifter	26 886 800,00	21 518 700,00	16 401 520,91
L34 Resultat eksterne finanstransaksjoner	12 694 200,00	10 710 100,00	-11 149 631,08
L35 Motpost avskrivninger	0,00	0,00	-15 690 621,69
L36 Netto driftsresultat	-14 115 000,00	-8 111 100,00	-52 763 314,06
L38 Bruk av tidligere års regnskapsmessige mindreforbruk	0,00	-17 533 100,00	-11 083 272,30
L39 Bruk av	-620 000	0,00	0,00

disposisjonsfond			
L40 Bruk av bundne fond	-9 320 000,00	-10 850 400,00	-12 120 789,36
L41 Bruk av likviditetsreserve	0,00	0,00	0,00
L42 Sum bruk av avsetninger	-9 940 000,00	-28 383 500,00	-23 204 061,66
L44 Overført til investeringsbudsjettet	5 000 000,00	5 300 400,00	13 868 766,36
L45 Avsatt til dekning av tidligere års regskapsmessige merforbruk	0,00	0,00	0,00
L46 Avsatt til disposisjonsfond	0,00	13 079 200,00	6 105 000,00
L47 Avsatt til bundne fond	19 955 000,00	18 115 000,00	38 460 500,67
L49 Sum avsetninger	24 055 000,00	36 494 600,00	58 434 267,03
L51 Regnskapsmessig merforbruk/mindreforbruk	0,00	0,00	-17 533 108,69

Nærare forklaringar til nokre av linjene i skjemaet ”økonomisk oversyn-drift” for Luster kommune:

L3: Brukarbetalingar

Eksempel: foreldrebetaling i barnehagar, dagopphald i institusjon.

L4: Andre sals- og leigeinntekter

Eksempel: gebyrinntekter, for eksempel vassavgift, kloakkavgift og renovasjonsavgift.

L5: Overføringar frå staten, kommunar, fylkeskommunar og private

Eksempel: konsesjonskraftinntekter, statstilskot til barnehagar, refusjon for skyssutgifter til heimesjukepleie.

L20: Art 690 ”fordelte utgifter” vert nytta som inntektsart ved fordeling av utgifter frå fellestenester og interne serviceeiningar.

L21: For at sumlinja ”sum driftsutgifter” ikkje skal innehalda interne fordelingar, må

L20 ”fordelte utgifter” trekkjast ifrå driftsutgifteene.

L36: Hovudsakleg bruk av konsesjonsavgifter.

## Økonomisk oversikt – investering

	Opprinnelig budsjett 2008	Regulert budsjett 2007	Regnskap 2006
L3 Salg av driftsmidler og fast eiendom	0,00	-900 000,00	-1 363 470,00
L4 Andre salgsinntekter	0,00	0,00	-31 350,00
L5 Overføringer med krav til motytelse	0,00	-584 000,00	-968 410,00
L6 Statlige overføringer	0,00	0,00	0,00
L7 Andre overføringer	0,00	0,00	-320 000,00
L8 Renteinntekter og utbytte	0,00	0,00	0,00
L9 Sum inntekter	0,00	-1 484 000,00	-2 683 230,00
L11 Lønnsutgifter	0,00	0,00	1 056,35
L11 Andre direkte og indirekte skatter	13 322 400,00	13 322 400,00	13 323 318,00
L12 Sosiale utgifter	0,00	0,00	1 056,35
L13 Kjøp av varer og tjenester som inngår i kommunens tjenesteproduksjon	41 450 000,00	60 429 200,00	30 396 113,34
L14 Kjøp av tjenester som erstatter kommunal tjenesteproduksjon	0,00	0,00	0,00
L15 Overføringer	10 000 000,00	12 102 500,00	6 090 535,43
L16 Renteutgifter og omkostninger	0,00	0,00	470 000,00
L17 Fordelte utgifter	0,00	0,00	0,00
L18 Sum utgifter	51 450 000,00	72 531 700,00	36 972 465,43
L20 Avdrag på lån	642 000,00	0,00	640 411,00
L21 Utlån	0,00	0,00	650 000,00
L22 Kjøp av aksjer og andeler	0,00	4 707 500,00	848 617,00
L21 Sum driftsutgifter	313 723 667,00	300 659 600,00	306 645 305,88
L23 Dekning av tidligere års udekket	0,00	0,00	0,00
L24 Avsatt til ubundne investeringsfond	0,00	0,00	0,00
L25 Avsatt til bundne fond	0,00	0,00	387 995,50
L26 Avsatt til likviditetsreserven	0,00	453 900,00	979 424,37
L27 Sum finansieringstransaksjoner	642 000,00	5 161 400,00	3 506 447,87

L28 Finansieringsbehov	52 092 000,00	76 209 100,00	37 795 683,30
L30 Bruk av lån	-31 750 000,00	-50 801 200,00	-21 432 059,51
L31 Mottatte avdrag på utlån	-642 000,00	0,00	-754 941,50
L32 Salg av aksjer og andeler	0,00	0,00	0,00
L33 Bruk av tidligere års mindreforbruk	0,00	0,00	0,00
L34 Overført fra driftsbudsjettet	-5 000 000,00	-6 300 400,00	-13 868 766,36
L35 Bruk av disposisjonsfond	-2 700 000,00	-2 355 000,00	-803 600,00
L36 Bruk av ubundne investeringsfond	0,00	0,00	0,00
L37 Bruk av bundne fond	-12 000 000,00	-16 752 500,00	-482 477,99
L38 Bruk av likviditetsreserven	0,00	0,00	0,00
L39 Sum finansiering	-52 092 000,00	-76 209 100,00	-37 341 845,36
L40 Udekket/Udisponert	0,00	0,00	453 837,94

Nærare forklaringar til nokre av linjene i skjemaet ”økonomisk oversyn-investering” for Luster kommune:

L13: Hovudsakleg kommunale bygg og kommunale vegar.

L15: Overføringer til staten, fylkeskommunen, kommunar og private i samband med investeringar.

L20: Gjeld enkeltstående avdrag på lån for den samla lånegjelda ut over langsiktig nedbetalingsplan.



# Kapittel 5

## KOMMUNEREGNSKAPET

### 5.1 Historisk utvikling

Den første kommunale regnskapsforskriften i Norge ble utgitt i 1883 (F1883; se tabell F1 i vedlegg 1), og krevde at kommunene skulle utarbeide en oversikt over inntekter og utgifter i kontante penger (kontantstrømregnskap). Mellemvik (1987) oppsummerer denne forskriften på følgende måte:

”I den første norske forskriften, kfr Cirkulære for Kommunekasseregnskaberne 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)

I tillegg til nevnte oversikter over kontante inntekter og utgifter, krever forskriften av 1883 at det også gis en oversikt over henholdsvis herredets og byens ”Formue i udestaaende Kapitaler, faste Eiendomme eller andre Aktiver ved Udgangen av Aaret 18..”. Senere er det utgitt nye forskrifter en rekke ganger (se vedlegg 1 for en kortfattet oversikt over forskriftenes historiske utvikling).

Hovedformålet med det norske kommuneregnskapet er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter 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 viser altså at hovedformålet for kommuneregnskapet er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter innenfor den finansielle rammene i et politisk vedtatt budsjett. Vi finner derfor en sterk kobling mellom budsjett og regnskap i det norske kommuneregnskapet. Som det fremgår av tabell F1 i vedlegg 1, vedtas det nemlig i 1924 en kommunal forskrift som både gjelder for budsjett og regnskap:

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

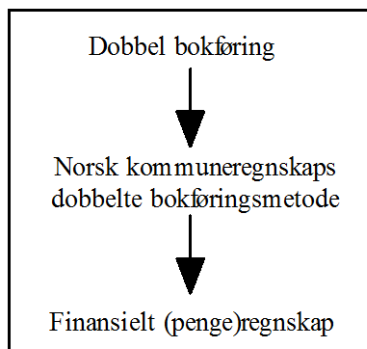
Denne sterke koblingen mellom budsjett og regnskap, som altså ble innført i 1924, gjelder fortsatt i kommunesektoren i Norge, selv om det i dag finnes to separate forskrifter, nemlig en budsjettforskrift (FB2000) og en regnskapsforskrift (FR2000) (se tabell F4 i vedlegg 1). Det er videre interessant å observere, at F1924 krever regnskapsføring av de totale inntektene og de totale utgiftene, og ikke bare de realiserte inntektene (umiddelbare innbetalinger) og de realiserte utgiftene (umiddelbare utbetalinger), slik som F1883 krevde.

Anordningsprinsippet har vært ett av de to sentrale regnskapsprinsippene (sammen med det dobbelte bokholderis prinsipp), i de kommunale regnskapsforskriftene siden 1924. 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, dvs. bokføring av totale inntekter og utgifter, ble innført allerede i F1924. Og selv om dagens kommunale regnskapsforskrift (FR2000) ikke bruker begrepet ”anordningsprinsipp”, brukes dette begrepet i merknadene til dagens forskrift (MR2000) (se tabell F4 i vedlegg 1).

Som det fremgår av omtalen foran i denne rapporten, er det en fordel å bruke det enkle bokholderis prinsipp fremfor det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap. Til tross for dette, krever F1924 at kommunene skal gå over til å bruke det dobbelte bokholderis prinsipp ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap (inntekts- og utgiftsregnskap), uten at det gis noen begrunnelse for dette kravet (se tabell F1 i vedlegg 1).

Da det ble vedtatt ny kommunal regnskapsforskrift i 2000, ble det konkludert med at forretningsregnskapet med sitt lønnsomhetsfokus, som bruker kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, var lite egnet for kommuneforvaltningens formål (Sunde, 2002, s. 22). Denne konklusjonen burde ikke komme som noen overraskelse, fordi formålene med det norske kommuneregnskapet er av finansiell karakter (kontroll av offentlige (skatte)inntekter, budsjettkontroll og betalingskontroll), og ikke av lønnsomhetskarakter, slik som i forretningsregnskapet.

Oppsummert kan vi konstatere at de kommunale budsjett- og regnskapsforskriftene krever at norske kommuner (inkludert fylkeskommuner) utarbeider *finansielle (penge)regnskap* i samsvar med anordningsprinsippet (dvs. bokføring av inntekter og utgifter), samt bruker kjøpmannes dobbeltsidige konti (med debet- og creditsider). Som en følge av dette, kan ikke det dobbelte bokholderis prinsipp brukes på nøyaktig samme måte i det norske kommuneregnskapet, som den måten kjøpmannen bruker dette prinsippet på ved bokføring av lønnsomhetsinntekter og kostnader for å utarbeide et lønnsomhetsregnskap (se kapittel 3). Det dobbelte bokholderis prinsipp i det finansielle kommuneregnskapet (med bokføring av inntekter og utgifter i samsvar med anordningsprinsippet) kan heller ikke brukes på nøyaktig samme måte som dette prinsippet brukes på i det finansielle statsregnskapet (med bokføring av umiddelbare innbetalinger og umiddelbare utbetalinger i samsvar med kontantprinsippet; se kapittel 7). Derfor representerer den dobbelte bokføringsmetoden som brukes i det norske kommuneregnskapet en spesiell variant av dobbel bokføring, som kan omtales som *det norske kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode* (se figur 5.1).



**Figur 5.1:** Kommuneregnskapet i Norge (Kilde: Monsen, 2009, figur 6.1, s. 72).

## 5.2 Talleksempel

Med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3), skal vi nå foreta bokføringen i samsvar med de kommunale regnskapsreglene, slik de er i Norge i dag (FR 2000) (kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode). Vi forutsetter at kassebeholdningen på 2.000 motsvares av en likviditetsreserve med samme beløp.

### a) Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode

Kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode baseres på bruk av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens konti (debet- og creditsider). Derfor må enhver

debetbokføring på en konto ledsages av en tilsvarende kreditbokføring på en annen konto, og vice versa. Den kommunale regnskapsforskriften krever dessuten at alle inntekter og utgifter skal bokføres enten i driftsregnskapet (driftstransaksjoner samt betalte avdrag på mottatte lån) eller i investeringsregnskapet (omtalt som kapitalregnskapet i tidligere forskrifter) (investerings/kapitaltransaksjoner med unntak av betalte avdrag på mottatte lån). Det er dessuten opprettet en spesiell konto - kapitalkonto - som best kan oppfattes som en korreksjonskonto, som er nødvendig å bruke for enkelte transaksjoner, for å oppfylle forskriftens spesielle rapporteringskrav og forskriftens krav om bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp. I det følgende illustreres bokføringen av gjennomgangseksemplet ved bruk av kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode.

#### ÅPNINGSBALANSEKONTO

Kassebeholdning	2.000	Likviditetsreserve	2.000
	2.000		2.000

Memoriakonto ubrukte lån	
0	0

Memoriakonto ubrukte lån	
0	0

Kassebeholdning			
IB	2.000		
1a)	10.500	2a)	9.900
3)	50	4)	100
5a)	2.000	6a)	200
		7a)	3.000
		UB	1.350
	14.550		14.550

Driftsregnskap			
2a)	9.900	1a)	10.500
2b)	1.100	1b)	1.500
4)	100	3)	50
6b)	200	8b)	300
8b)	300		
9)	750		
	12.350		12.350

Fordringer			
IB	0		
1b)	1.500		
		UB	1.500
	1.500		1.500

Investeringsregnskap			
7b)	3.000	5c)	2.000
		9)	750
		10)	250
	3.000		3.000

Anleggsmidler			
IB	0	8a)	300
7a)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

Kortsiktig gjeld			
		IB	0
UB	1.100	2b)	1.100
	1.100		1.100

Langsiktig gjeld			
		IB	0
6a)	200	5a)	2.000
UB	1.800		
	2.000		2.000
Likviditetsreserve			
10)	250	IB	2.000
UB	1.750		
	2.000		2.000

Kapitalkonto			
5c)	2.000	IB	0
8a)	300	6b)	200
UB	900	7b)	3.000
	3.200		3.200

Memoriakonto ubrukte lån			
IB	0		
5b)	2.000	5d)	2.000
		UB	0
	2.000		2.000

Memoriakonto ubrukte lån			
		IB	0
5d)	2.000	5b)	2.000
UB	0		
	2.000		2.000

#### SLUTTBALANSEKONTO

Kassebeholdning	1.350	Kortsiktig gjeld	1.100
Fordringer	1.500	Langsiktig gjeld	1.800
Anleggsmidler	2.700	Likviditetsreserve	1.750
		Kapitalkonto	900
	5.550		5.550
Memoriakonto ubrukte lån		Memoriakonto ubrukte lån	
	0		0
	0		0

Det er påløpt diverse driftsinntekter (1) med 12.000, hvorav 10.500 er innbetalt (1a) (debet Kasse og kredit Driftsregnskap) og 1.500 skal innbetales i en senere periode (1b) (debet Fordringer og kredit Driftsregnskap). Av de påløpte driftsutgiftene (2) på 11.000, er 9.900 utbetalt (2a) (kredit Kasse og debet Driftsregnskap), mens 1.100 skal betales senere (2b) (kredit Kortsiktig gjeld og debet Driftsregnskap). Det er videre mottatt renteinntekter (3) på 50; vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer driftsregnskapet. De betalte renteutgiftene (4) på 100 krediteres kassekontoen og debiteres driftsregnskapet.

Det er mottatt et nytt langsiktig lån på 2.000 (5). Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer kontoen Langsiktig gjeld med samme beløp (5a). 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 enkelt 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 samme navn som den første (Memoriakonto ubrukte lån). Dette forklarer bokføring (5b): debet Memoriakonto ubrukte lån (2.000) og kredit Memoriakonto ubrukte lån (2.000).

Som forklart ovenfor, skal alle inntekter og utgifter bokføres enten i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet (kapitalregnskapet). Når det gjelder mottak av lån (kapitaltransaksjon), krever den kommunale regnskapsforskriften av *forbruket* av lånet, og ikke låneopptaket, skal inntektsføres i investeringsregnskapet; her antas hele låneopptaket på 2.000 å være brukt, derfor må vi kreditere investeringsregnskapet med 2.000, og vi debiterer kapitalkontoen med samme beløp (5c). Samtidig som lånet på 2.000 forbrukes og inntektsføres i investeringsregnskapet, må vi ta det vekk fra den kontoen som gir en oversikt over ubrukte lån (jf. nå er lånet brukt); vi må derfor foreta følgende dobbelte bokføring (5d): kredit Memoriakonto ubrukte lån (2000) og debet Memoriakonto ubrukte lån (2.000).

I perioden er det betalt avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen og debiterer kontoen Langsiktig gjeld med dette beløpet (6a). Som forklart ovenfor, skal alle inntekter og utgifter bokføres enten i driftsregnskapet eller i investeringsregnskapet (kapitalregnskapet). Dette avdraget må derfor også bokføres enten i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet, og forskriften krever bokføring i driftsregnskapet (debet Driftsregnskap). Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp krever imidlertid at denne debiteringen av driftsregnskapet må ledsages av en kreditering av en annen konto; vi må kreditere kontoen Kapitalkonto med samme beløp (200) (6b). Denne kapitalkontoen er følgelig nødvendig å ha med når vi bruker kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode, og kan best sees på som en korreksjonskonto.

Det er foretatt en kontantinvestering i anleggsmidler (7) på 3.000, og dagens kommunale regnskapsforskrift krever at investeringsutgifter både skal rapporteres i investeringsregnskapet og aktiveres i balanseregnskapet. Vi foretar derfor følgende bokføring: kredit Kasse (utbetalingen) og debet Anleggsmidler (aktivering) (7a) samt debet Investeringsregnskap (investeringsutgiften) og kredit Kapitalkonto (mostpost til utgiftsbokføringen) (7b; jf. bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp). Dagens kommunale regnskapsforskrift krever videre at anleggsmidler skal avskrives for å redusere anleggsmidlenes bokførte verdi i balansen. En slik avskrivning representerer imidlertid ingen utgift, og skal derfor ikke bokføres i driftsregnskapet (som viser utgifter og inntekter). Motposteringen til krediteringen av balansekontoen Anleggsmidler med avskrivningen (8a) på 300 ( $3.000 \times 0,10 = 300$ ), blir derfor en debitering av kapitalkontoen med samme beløp. Jeg velger å omtale denne avskrivningen som „balanseavskrivning“, ettersom den foretas på de to balansekontoene Anleggsmidler og Kapitalkonto. Den kommunale regnskapsforskriften sier videre at kommunene eventuelt også kan foreta kalkulatoriske avskrivninger, f.eks. i forbindelse med beregning av internpriser. En eventuell slik frivilling kalkulatorisk avskrivning bokføres med samme beløp på debetsiden og creditsiden i driftsregnskapet, og påvirker følgelig ikke nettoforskjellen mellom inntektene og utgiftene i driftsregnskapet (se bokføring (8b) på 300: debet Driftsregnskap og kredit Driftsregnskap).

Etter at vi nå har foretatt bokføringen av ovennevnte transaksjoner i regnskapsåret, kan vi avslutte regnskapet. Det finansielle (penge)resultatet, som fremkommer som forskjellen mellom inntekter og utgifter og som forskriften krever at kommunene rapporterer, fremkommer i driftsregnskapet (DR):

Inntekter i DR (10.500+1.500+50+300)	12.350
- Utgifter i DR (9.900+1.100+100+200+300)	<u>-11.600</u>
Nettoinntekt i DR	<u>750</u>

Dette viser at inntektene overstiger utgiftene med 750 i driftsregnskapet (DR), og vi kan derfor bruke hele eller deler av dette beløpet til å balansere investeringsregnskapet (IR), hvis investeringsutgiftene overstiger investeringsinntektene. La oss derfor nå se på investeringsregnskapet (IR):

Inntekter i IR	2.000
Utgifter i IR	<u>-3.000</u>
Nettoinntekt i IR	<u>-1.000</u>

Dette betyr at vi må overføre 1.000 til IR, slik at investeringsinntektene dekker investeringsutgiftene på 3.000. Vi foretar derfor en delfinansiering av utgiftene i investeringsregnskapet med å overføre 750 fra driftsregnskapet (debet Driftsregnskap) til investeringsregnskapet (kredit Investeringsregnskap) (9). En foreløping saldering av investeringsregnskapet etter denne overføringen, viser at utgiftene (3.000) overstiger inntektene (2.750) med 250. Det mangler m.a.o. 250 på at investeringsregnskapet balanserer (dvs. sum investeringsinntekter = sum investeringsutgifter). Vi overfører derfor 250 fra kontoen Likviditetsreserve til investeringsregnskapet, slik at sistnevnte regnskap balanserer (10).

Etter at vi nå har foretatt alle regnskapsperiodens bokføringer, kan vi utarbeide balanseregnskapet ved slutten av perioden (sluttbalansen), ved å ta utgangspunkt i utgående balansebeløp på de enkelte kontoene (se T-kontoen Sluttbalanse ovenfor).

I motsetning til et 'lønnsumhetsresultat', som fremkommer ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (se avsnitt 3.2c), kan vi betegne resultatet som fremkommer ved bruk av kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode, som et 'finansielt (penge)resultat'. Årsaken til dette er at det kommunale regnskapsresultatet fremkommer som forskjellen mellom inntekter og utgifter, og ikke som forskjellen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader.

Driftsregnskapet inneholder følgende resultatbegrep:

Driftsinntekter (10.500+1.500+300)	12.300
- Driftsutgifter (9.900+1.100+300)	<u>-11.300</u>
Brutto driftsresultat	1.000
Renteinntekter-Renteutgifter (50-100)	-50
- Låneavdrag	<u>-200</u>
= Netto driftsresultat	750
- Overføring til investeringsregnskapet	<u>-750</u>
= Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd)/ (Uindekket negativt netto driftsresultat) (regnskapsmessig underskudd)	<u>0</u>

Netto egenkapitalendring fremkommer på følgende måte:

Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd)	0
Nettoendring på likviditetsreservekontoen (1.750-2.000)	-250
Nettoendring på kapitalkontoen (900-0)	<u>900</u>
Netto egenkapitalendring	<u>650</u>

Driftsregnskapet er i utgangspunktet et finansielt (penge)resultatregnskap, som viser den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene (jf. kapittel 2). Det er imidlertid ikke et rendyrket finansielt (penge)resultatregnskap, fordi vi her bl.a. finner interne finansieringstransaksjoner i form av regnskapsmessige overføringer mellom ulike konti. Dette betyr at "nettoresultatet", dvs. 'Ikke disponert netto driftsresultat (regnskapsmessig overskudd)/Uindekket negativt netto driftsresultat (regnskapsmessig underskudd' (0 i talleksemplet) ikke viser netto finansiell (penge)virkning av kommunens inntekter og utgifter. Netto driftsresultatet viser riktignok et netto finansielt (penge)resultat (750 i talleksemplet), men her mangler flere av kommunens pengetransaksjoner. I talleksemplet gjelder dette låneinntekten (2.000) og investeringsutgiften (-3.000).

# Kapittel 6

## STATSBUDSJETTET

I framstillinga nedanfor byggjer vi på Mauland og Mellemvik (2004b), Busch mfl. (2009) og Finansdepartementet sin ”veileder i statlig budsjettarbeid” frå mars 2006.

### 6.1 Statsbudsjettet sine tre hovudfunksjonar

- Budsjettet har ein konstitusjonell funksjon. Det inneheld Stortinget sine fullmakter og pålegg til forvaltninga om å bruka pengar til dei formåla som det er lagt opp til, og det dannar grunnlag for den konstitusjonelle kontrollen som vert utført av Riksrevisjonen.
- Budsjettet har ein politisk funksjon. Det vert brukt som middel til å nå mål som dei statlege styresmaktene har sett seg.
- Budsjettet har ein administrativ funksjon. Det skal leggja grunnlaget for at forvaltninga brukar staten sine midlar på ein mest mogeleg effektiv måte.

### 6.2 Budsjettssyklusen

Stortinget er løyvingsorgan (”bevilgende myndighet”) og vedtek statsbudsjettet, jf. Grunnlova § 75 bokstav d, som bestemmer at det er Stortinget som skal ”... bevilge de til Statsudgifterne fornødne Pengesummer”. Regjeringa si oppgåve er å leggja fram forslag til statsbudsjett for Stortinget. Dette forslaget vert lagt fram i byrjinga av oktober og vert vedteke av Stortinget i løpet av desember.

Regjeringa og departementa sitt arbeid med forslaget til statsbudsjett er basert på det såkalla rammebudsjetteringsprinsippet. Dette inneber at budsjettarbeidet skal skje innanfor utgifts- og inntektsrammer som regjeringa fastset for kvart departement tidleg i budsjettprosessen.

Ved sida av budsjetttrammene vedtek regjeringa også dei politiske hovudprioriteringane budsjettet skal byggja på. Den enkelte statsråd har stor fridom til å fordela midlar mellom kapitla og postane innanfor dei vedtekne rammene, men må følgja regjeringa sine hovudprioriteringar når midlane skal fordelast. Rammebudsjetteringa hindrar ikkje regjeringa i å gå inn i enkeltsaker og ta standpunkt til utforminga av budsjettforslaget på eit detaljert nivå om ho (regjeringa) ynskjer det.



Regjeringa har den overordna styringa av arbeidet med statsbudsjettforslaget både når det gjeld innhald og prosess. Ho (regjeringa) fastset utgifts- og inntektsrammer for departementa sine budsjettforslag, dei politiske hovudprioriteringane som budsjettet skal byggja på, og dessutan innretninga på den økonomiske politikken, medrekna skatte- og avgiftspolitikken.

Finansdepartementet koordinerer arbeidet med statsbudsjettet for regjeringa. Før kvar av budsjettkonferansane i regjeringa sender Finansdepartementet ut rundskriv med retningslinjer for det materialet fagdepartementa må førebu og tidsplan for arbeidet.

Finansdepartementet vurderer ulike sider av fagdepartementa sine innspel i budsjettførebuingane, mellom anna:

- Den samfunnsmessige lønsemda av nye tiltak.
- Kor vidt forslaga medfører behov for auka løyvingar i seinare år.
- Den alminnelege realismen i budsjetteringa, særleg når det gjeld regelstyrte ordningar.

Finansdepartementet tek standpunkt til om fagdepartementa sine forslag bør godtakast eller ikkje, og har også høve til å komma med eigne forslag til endringar, for eksempel til utgiftsreduksjonar eller inntektsauke.

Vanlegvis held regjeringa sin første budsjettkonferanse om budsjettforslaget for neste år i første halvdel av mars. Til denne konferansen må fagdepartementa førebu konsekvensjustert budsjett, forslag til nye større satsingar, oversikt over mogelege budsjetttiltak og eit førebels oversyn over fleirårige konsekvensar for dei tre åra som følgjer etter budsjettåret. Finansdepartementet gir retningslinjer for det materialet fagdepartementa skal førebu, i eit rundskriv som vert sendt ut i desember året før.

Konsekvensjustert budsjett er ei vidareføring av ordningar som Stortinget alt har vedteke, og dannar såleis basis for budsjettførebuinga i regjeringa. Ved konsekvensjusteringa vert i utgangspunktet driftsutgiftene i verksemdene (institusjonane) vidareførte med uendra nivå. Eingongsløyvingar for i år vert tekne ut. Byggeprosjekt som er i gang eller som skal setjast i verk i løpet av året, skal vidareførast på grunnlag av utgiftsbehovet i utbyggingsplanen. For regelstyrte

ordningar, for eksempel trygdeordningar, vert det rekna ut pårekna utgifter og inntekter på basis av gjeldande reglar og satsar.

På marskonferansen fastset regjeringa ei utgifts- og inntektsramme for kvart departement. Denne ramma må kvart enkelt departement leggja til grunn i sitt arbeid med budsjettforslaget for neste år. Regjeringa tek på dette stadiet ikkje endeleg standpunkt til kva for nye satsingar som skal fremjast i budsjettforslaget.

Budsjettmaterialet til marskonferansen er basert på prisnivået i år. Etter konferansen reknar Finansdepartementet om rammene med ein faktor for pårekna prisvekst. Innanfor desse rammene har fagdepartementa relativt stor fridom til å utarbeida eit budsjettforslag. Visse avgrensingar gjeld; dei viktigaste er:

- Politisk viktige omdisponeringar må leggjast fram for regjeringa til godkjenning.
- Ingen investeringsprosjekt over 500 mill. kroner kan fremjast for Stortinget før det er gjennomført ekstern kvalitetssikring.
- Det kan som hovudregel ikkje omdisponerast frå løyvingar som går inn i det kommuneøkonomiske opplegget. Vidare er det ikkje høve til å flytta midlar frå rammetilskot til øyremerka tilskot utan at dette er godkjent av Finansdepartementet og Kommunal- og regionaldepartementet.

Fristen for å levera inn forslag til fordeling av utgiftsramma og inntektsramma på kapittel og postar og forslag til ”romartalsvedtak” (tekstvedtak), det såkalla ”rammefordelingsforslaget”, er vanlegvis i slutten av juli.

Vanlegvis held regjeringa den avsluttande budsjettkonferansen sin i slutten av august. På denne konferansen fastset regjeringa innretninga på den samla økonomiske politikken og det endelege forslaget til statsbudsjett for neste år, medrekna skatte- og avgiftsopplegget.

Regjeringa skal leggja fram sitt forslag til statsbudsjett innan seks dagar etter opninga av Stortinget, jf. ”bevilgningsreglementet” § 8 første ledd. Stortinget trer saman kvart år på den første kvardagen i oktober, jf. Grunnlova § 68. I samband med framlegginga i Stortinget held finansministeren den såkalla finanstalen.

I tilknytning til budsjettforslaget legg regjeringa fram ei rekkje dokument for Stortinget. Alle stortingsproposisjonar som gjeld sjølve budsjettforslaget eller forslag til skatte- og

avgiftsvedtak, er nummererte som St.prp. nr. 1. Samtidig legg regjeringa fram nasjonalbudsjettet i St.meld. nr. 1 som skildrar den økonomiske politikken. Regjeringa sitt forslag til endringar i skatte- og avgiftslover vert lagt fram i Ot.prp. nr. 1. Nedanfor vert dei ulike dokumenta omtala nærare.

#### *St.prp.nr.1 – Gul bok og fagproposisjonane*

Gul bok, som vert lagd fram av Finansdepartementet, inneheld det samla, formelle budsjettforslaget for komande budsjettår som Stortinget vert innbydd til å vedta. Proposisjonen omtalar også hovudtrekka i budsjettforslaget, og samanhengen mellom dette og nasjonalbudsjettet.

Gul bok passerer vanlegvis statsråd i siste veka i september medan fagproposisjonane passerer noko tidlegare. Proposisjonane vert likevel ikkje lagde fram for Stortinget før i byrjinga av oktober.

#### *St.prp.nr.1 – Tillegg nr.*

Dersom det er behov for å foreslå endringar av forslaga i Gul bok, må dette fremjast for Stortinget ved særskilt proposisjon med nemninga St.prp. nr. 1, Tillegg nr. ... Tilleggsproposisjonen vert fremja av vedkommande fagdepartement.

Eventuelle tilleggsforslag må fremjast så tidleg at dei ligg føre når finanskomitéen utarbeider si Budsjett-innst. S. I. Fristen for framlegging av tilleggsproposisjonen er difor sett til 10. november, jf. ”bevilgningsreglementet” § 8 andre ledd.

#### *St.prp.nr.1 Skatte-, avgifts- og tollvedtak*

Stortinget fastset skatte-, avgifts- og tollføresegner ved plenarvedtak for eitt kalenderår om gongen, jf. Grunnlova § 75 bokstav a. Finansdepartementet fremjar difor ein stortingsproposisjon med forslag til skatte-, avgifts- og tollsatsar mv. saman med Gul bok (proposisjonen har fast nummerering).

#### *Ot.prp.nr.1 Skatte- og avgiftsopplegget - lovendringar*

Skatte- og avgiftsopplegget krev normalt også endringar i lovverket. Finansdepartementet fremjar forslag om dei nødvendige endringane i Ot.prp. nr. 1 Skatte- og avgiftsopplegget – lovendringar (proposisjonen har fast nummerering).

### *St.meld. nr. 1 Nasjonalbudsjettet*

St.meld. nr. 1 Nasjonalbudsjettet (meldinga har fast nummerering) vert lagd fram samtidig med St.prp. nr. 1. Meldinga vert fremja av Finansdepartementet.

I nasjonalbudsjettet gjer Finansdepartementet greie for dei budsjettpolitiske og pengepolitiske retningslinjene, og for andre økonomisk-politiske tiltak. Vidare omtalar Finansdepartementet den økonomiske utviklinga, medrekna utanriksøkonomien, produksjon og sysselsetjing, prisar og inntekter, investeringar og privat forbruk.

### **Stortinget si behandling av regjeringa sitt forslag til statsbudsjett**

#### *Innleiing*

Grunnlova § 75 inneheld fleire viktige føresegner om Stortinget sine fullmakter når det gjeld statsfinansane. I paragrafen heiter det mellom anna:

”Det tilkommer Stortinget:

- a. at give og ophæve Love; at paalægge Skatter, Afgifter, Told og andre offentlige Byrder, som dog ikke gjælde udover 31 December i det næst paafølgende Aar, med mindre de af et nyt Storthing udtrykkelig fornyes;
- b. at aabne Laan paa Rigets Kredit;
- c. at føre Opsyn over Rigets Pængevæsen;
- d. at bevilge de til Statsudgifterne fornødne Pengesummer;...”

#### *Rammebudsjetteringsprinsippet*

Budsjettbehandlinga i Stortinget er også basert på eit rammebudsjetteringsprinsipp. Dette inneber at Stortinget i si innleiande behandling av forslaget til statsbudsjett, fastset bindande rammer som den etterfølgjande budsjettbehandlinga vert basert på. For tida er det 22 netto utgiftsrammer (utgifter fråtrekt inntekter) og 2 inntektsrammer. Rammeområda svarar i stor utstrekning til statsbudsjettet si inndeling i programområde/departementsområde.

#### *Rollefordelinga i budsjettarbeidet*

Hovudaktørane i Stortinget si behandling av forslaget til statsbudsjett for neste år er Stortinget i plenum, finanskomitéen og fagkomitéane. Hovudoppgåvene deira er:

- Stortinget i plenum.
  - Fastset dei utgifts- og inntektsrammene som budsjettarbeidet i Stortinget skal baserast på.

- Gjer løyvingsvedtak ("bevilgningsvedtak") og andre vedtak i tilknytning til budsjettet.
- Finanskomitéen utarbeider forslag til utgifts- og inntektsrammer.
- Fagkomitéane utarbeider forslag til løyvingsvedtak for kapittel og postar innanfor dei utgiftsrammene dei har ansvaret for.

#### *Arbeidet i finanskomitéen*

Finanskomitéen samordnar Stortinget sitt arbeid med statsbudsjettet. Komitéen har også ansvar for eigne rammeområde på linje med dei andre fagkomitéane.

Som nemnt ovanfor, vert statsbudsjettet for tida delt inn i 22 netto utgiftsrammer og 2 inntektsrammer. Det er finanskomitéen som fremjar forslag til fastsetjing av desse rammene. Dette skjer i Budsjett-innst. S.I (innstillinga har fast nummerering). Innstillinga må leggjast fram innan den 20. november, jf. Stortinget sin forretningsorden § 19 andre ledd. Dei ulike partifraksjonane sine forslag til rammevedtak (kvar for seg eller i fellesskap) er med i innstillinga. Budsjett-innst. S. I omhandlar også nasjonalbudsjettet.

Samtidig med Budsjett-innst. S.I avgir finanskomitéen også Budsjett-innst. S. nr. 1 (innstillinga har fast nummerering). Denne innstillinga inneheld bl.a. forslag til skatte-, avgifts- og tollvedtak og forslag om rammetilskot til kommunar og fylkeskommunar, jf. Stortinget sin forretningsorden § 19 tredje ledd. Finanskomitéen avgir også innstilling til Odelstinget om nødvendige endringar av lovverket for å gjennomføra skatte-, avgifts- og tollvedtaka.

Det er dermed finanskomitéen som er hovudaktør i budsjettarbeidet den første tida etter at regjeringa har fremja budsjettforslaget.

#### *Finansdebatten og fastsetjing av utgifts- og inntektsrammer*

Stortinget skal behandla Budsjett-innst. S. I og Budsjett-innst. S. nr. 1 innan ei veke etter at dei er framlagde, jf. Stortinget sin forretningsorden § 19 fjerde ledd. Dette skjer i samband med den såkalla finansdebatten.

#### *Arbeidet i fagkomitéane*

Fagkomitéane arbeider i vekene etterpå med budsjettforslaga på kapittel- og postnivå innanfor sine respektive rammeområde. Dei avgir innstilling etter eit fastsett tidsskjema for budsjettframdrifta, jf. Stortinget sin forretningsorden § 19 femte ledd.

Fagkomitéane kan berre gjera omprioriteringar innanfor dei vedtekne nettorammene. Dette inneber at auka utgifter må motsvarast av reduserte utgifter til andre formål innanfor same rammeområde. Alternativt kan komitéane skaffa plass til auka utgifter ved å auka inntektene.

#### *Stortinget si plenumsbehandling av innstillingane frå fagkomitéane*

Fagkomitéane sine budsjettinnstillingar skal behandlast av Stortinget seinast innan 15. desember, jf. Stortinget sin forretningsorden § 19 sjette ledd. Finanskomiteén si innstilling (Budsjett-innst. S. nr. 6) er den siste som vert behandla.

Dei budsjettvedtaka Stortinget gjer ved behandlinga av desse innstillingane, er endelege.

Dei ulike vedtaka som vert gjorde i tilknytning til statsbudsjettet, vert samla i ein publikasjon med nemninga *Statsbudsjettet* med undertittel *Saldert budsjett vedtatt i Stortinget høsten xxxx*. Dette dokumentet har blått omslag og vert ofte kalla ”Blå bok”. Blå bok inneheld alle utgifts- og inntektsvedtak, Svalbardbudsjettet, skatte-, avgifts- og tollvedtak, og dessutan ”romertallsvedtak”. Stortinget gjennomfører ikkje noka avsluttande votering over ei samla oppstilling av statsbudsjettet.

### **Gjennomføring av vedteke budsjett**

#### *Innleiing*

Stortinget sitt løyvingssvedtak gir forvaltninga fullmakt og pålegg til å bruka løyvingane til dei formåla som det er lagt opp til i budsjettet.

Det enkelte fagdepartement har ansvar for å fordela midlar til sine underliggjande verksemdar (institusjonar).

I løpet av budsjettåret kan det bli behov for å endra gjevne løyvingar. Løyvingsreglementet ("bevilgningsreglementet") § 11 inneheld reglar om dette. Det krevst nytt løyvingsvedtak av Stortinget for å endra gjevne løyvingar.

#### *Budsjettendringar i løpet av året – enkeltsaker*

Storingsproposisjonar om løyvingsendringar vert fremja av vedkommande fagdepartement. Spørsmålet om å leggja fram proposisjon må i alle tilfelle først leggjast fram for Finansdepartementet. Som hovudregel skal også alle saker om framlegging av proposisjonar om budsjettendringar behandlast i regjeringa.

#### *Budsjettendringar i samband med revidert nasjonalbudsjett*

I løpet av våren i budsjettåret gjennomfører regjeringa ei samla vurdering av både budsjettet og den økonomiske politikken.

På bakgrunn av vurderingane legg regjeringa fram St.meld. nr. 2 om revidert nasjonalbudsjett (meldinga har fast nummerering) og ein samleproposisjon om omprioriteringar og tilleggsløyvingar på statsbudsjettet. Etter Stortinget sin forretningsorden § 19 sjuande ledd skal samleproposisjonen fremjast seinast 15. mai.

Storingsmeldinga om revidert nasjonalbudsjett og samleproposisjonen om tilleggsløyvingane skal behandlast av finanskomitéen som avgir to innstillingar til Stortinget; Budsjett-innst. S.II om storingsmeldinga (innstillinga har fast nummerering) og ei Innst. S. nr. .. om samleproposisjonen. Etter Stortinget sin forretningsorden § 19 sjuande ledd skal innstillingane leggjast fram seinast andre fredag i juni. Stortinget behandlar innstillingane og vedtek budsjettendringar i plenum på siste møte før sommarferien.

#### *Budsjettendringar om hausten og nysalderinga*

Om hausten gjennomfører regjeringa ei siste samla behandling av årets budsjett i samband med den såkalla nysalderinga. Formålet med denne runden er å leggja grunnlaget for forslag om dei siste løyvingsendringane i budsjettåret, for eksempel som følgje av nye overslag over regelstyrte utgiftsordningar og skatte- og avgiftsinntektene. Dessutan skal årets budsjett avstemmast (ny saldering).

Salderinga går normalt ut på å justera følgjande løyvingar i budsjettet:

- Kap. 2309 som inneheld mellom anna ei avsetning til dekning av tilleggsloøyvingar og overskridingar
- Kap. 5800 som gjeld overføring frå Statens pensjonsfond – Utland til dekning av det pårekna oljekorrigerede budsjettunderskotet
- Kap. 5999 som gjeld statens låneopptak

Statsrekneskapen:

Grunnlova § 75 bokstav k har som føresetnad at det for kvart budsjettår skal utarbeidast og offentleggjerast ein statsrekneskap. ”Bevilgningsreglementet” § 13 inneheld nærare reglar om statsrekneskapen.

## **Riksrevisjonen sin kontroll**

### *Innleiing*

Riksrevisjonen er Stortinget sitt revisjons- og kontrollorgan, og har ei uavhengig stilling i forhold til forvaltninga. Riksrevisjonen si overordna oppgåve er å føra kontroll med at staten sine midlar vert brukte og forvalta i samsvar med Stortinget sine vedtak og føresetnader, og på ein økonomisk forsvarleg måte.

Grunnlova sin § 75 bokstav k lyder:

”Det tilkommer Storthinget:...

At udnævne fem Revisorer, der aarligen skulle gennemse Statens Regnskaber og bekendtgjøre Extrakter af samme ved Trykken, hvilke Regnskaber derfor skulle tilstilles disse Revisorer inden sex Maaneder efter Udgangen af det Aar, for hvilket Storthingets Bevilgninger ere givne, samt at træffe Bestemmelser angaaende Ordningen af Decisionsmyndigheden overfor Statens Regnskabsbetjente;”

Nærare reglar for Riksrevisjonen sine oppgåver og organisering er gitt i lov og instruks om Riksrevisjonen av 7. mai 2004. Riksrevisjonen sine revisjonsaktivitetar omfattar rekneskapsrevisjon, forvaltningsrevisjon og selskapskontroll.

### *Rekneskapsrevisjon*

Riksrevisjonen skal ved revisjonen av staten sine rekneskap kontrollera at desse gir eit korrekt bilete av den økonomiske verksemda, medrekna: a) stadfesta at rekneskapa ikkje inneheld vesentlege feil og manglar, og b) kontrollera om dei disposisjonar som ligg til grunn for rekneskapen er i samsvar med Stortinget sine vedtak og føresetnader



og gjeldande regelverk, og om disposisjonane er akseptable ut frå normer og standardar for statleg økonomiforvaltning, jf. instruks for Riksrevisjonen § 3.

Resultatet av rekneskapsrevisjonen skal rapporterast til Stortinget gjennom Dokument nr. 1 *Resultatet av den årlige revisjon og kontroll for budsjetterminen 200X*. Dokument nr. 1 blir lagt fram for Stortinget om hausten etter rekneskapsåret.

#### *Forvaltningsrevisjon*

Gjennom forvaltningsrevisjonen analyserer Riksrevisjonen kor effektivt forvaltninga brukar ressursane og verkemidla sine. Produktivitet og måloppnåing skal vurderast ut frå kva Stortinget har vedteke og lagt til grunn. Vidare skal det vurderast om det beslutningsgrunnlaget som regjeringa presenterte for Stortinget, var tilfredsstillande.

#### *Selskapskontroll*

Staten har omfattande eigarinteresser i mange selskap, for eksempel i Statoil, Telenor, NSB, Statkraft og Vinmonopolet. Gjennom selskapskontrollen vurderer Riksrevisjonen om den ansvarlege statsråden har utøvd si oppgåve som forvaltar av staten sine interesser i desse selskapa i samsvar med Stortinget sine vedtak og føresetnader.

Selskapskontrollen omfattar statsaksjeselskap, statsføretak, særlovselskap og enkelte andre sjølvstendige rettssubjekt som staten eig fullt ut. I tillegg omfattar kontrollen selskap der staten eig så mange aksjar at han representerer 50 prosent av stemmene eller meir, eller der staten på grunn av aksjeeige eller ved statleg kontroll av selskapsinteresser mv. har dominerande innverknad.

#### *Stortinget si behandling av saker frå Riksrevisjonen*

I Stortinget er det kontroll- og konstitusjonskomitéen som behandlar alle saker frå Riksrevisjonen.

### **Oversikt over budsjettssyklusen**

Frå arbeidet med statsbudsjettet tek til i departementa og til Riksrevisjonen sin gjennomgang av statsrekneskapan vert behandla i Stortinget, går det ca. 3 ½ år. Nedanfor er det gjeve eit skjematisk oversyn over budsjettssyklusen slik denne er framstilt framanfor.

<b>Utarbeiding av regjeringa sitt budsjettforslag til Stortinget</b>	<b>Tidspunkt for behandling (t = budsjettåret)</b>
Budsjettarbeidet startar opp med eit rundskriv frå Finansdepartementet til departementa med retningslinjer for utarbeiding av materiale til regjeringa sin første konferanse om budsjettet.	Desember (t-2)
Regjeringa sin første budsjettkonferanse om budsjettet der det vert fastsett utgiftsrammer og avsetning for nye tiltak for det vidare budsjettarbeidet.	Mars (t-1)
Fagdepartementa utarbeider sine detaljerte budsjettforslag innanfor rammene. Finansdepartementet gjennomgår forslaga og førebur regjeringa sin avsluttande budsjettkonferanse.	Perioden frå andre halvdel av mars til slutten av august (t-1)
Regjeringa sin avsluttande budsjettkonferanse, mellom anna med fordeling av avsetninga til nye tiltak.	Slutten av august (t-1)
Avsluttande arbeid med St.prp. nr. 1 og St.meld. nr. 1	September (t-1)
St.prp. nr. 1 og St.meld. nr. 1 vert lagde fram for Stortinget	Byrjinga av oktober (innan seks dagar etter opninga av Stortinget) (t-1)
<b>Behandlinga i Stortinget av budsjettet for neste år</b>	
Finanskomitéen avgir innstilling om rammer for den vidare behandlinga	Innan 20. november (t-1)
Stortinget vedtek rammene	Innan 27. november (t-1)
Innstillingane frå fagkomitéane vert behandla og det vert gjort endelege budsjettvedtak	Innan 15. desember (t-1)
<b>Tilleggsproposisjonar for første halvår og revidert nasjonalbudsjett</b>	
Samleproposisjon og revidert nasjonalbudsjett vert lagde fram for Stortinget	Innan 15. mai (t)
Budsjettendringar vert vedtekne av Stortinget	Innan utgangen av vårsesjonen (t)
<b>Nysaldering og tilleggsproposisjonar for andre halvår</b>	
Departementa legg fram omgrupperingsproposisjonar	Første halvdel av november (t)
Nysalderingsproposisjonen vert lagd fram	Slutten av november (t)
Budsjettendringar og nysaldert budsjett vert vedteke	Innan ca. 20 desember (t)
<b>Statsrekneskapen</b>	
Departementa sine forklaringar til Riksrevisjonen	Februar (t+1)
Stortingsmeldinga om statsrekneskapen vert lagd fram	Slutten av april (t+1)
Meldinga vert behandla av Stortinget	Innan utgangen av sesjonen (t+1)
<b>Riksrevisjonen sin kontroll av statsrekneskapen</b>	
Dokument nr. 1 vert lagt fram	November (t+1)
Dokument nr. 1 vert behandla av Stortinget	Første halvdel av vårsesjonen (t+2)

## Kapittel 7

# STATSREGNSKAPET

### 7.1 Utviklingen frem til 1924

Statsbudsjettet og statsregnskapet i Norge er forankret i Grunnloven av 1814. I Grunnloven ble kongen gitt utøvende makt, Stortinget lovgivende og bevilgende makt og rettsvesenet dømmende makt (maktfordelingsprinsippet). Selv om Stortinget etter Grunnlovens §75 fikk ansvaret for statsfinansene, gir ikke Grunnloven Stortinget uinnskrenket makt over statsbudsjettet og statsfinansene. Og utviklingen av budsjett- og regnskapssystemet i de første hundre årene hang nært sammen med den konstitusjonelle striden mellom Konge og Storting. I 1884 ble parlamentarismen innført, og Stortingets stilling i forhold til utøvende makt ble vesentlig styrket.

Frem til 1869 samlet Stortinget seg hvert tredje år, og Norge kan i denne perioden sies å ha hatt treårige budsjetter. Imidlertid var budsjettssystemet i starten karakterisert ved fond som direkte finansierte ulike offentlige formål og tiltak. Det ble ført selvstendige regnskaper for disse fondene og en samlet oversikt over statens inntekter og utgifter ble ikke utarbeidet. Så lenge Stortinget møttes hvert tredje år var dette en praktisk ordning (Bingen, 1990). Tilsvarende kunne ansvaret for visse inntekter og utgifter bli delegert til offentlige funksjonærer og andre som ikke var lønnet eller mottok overføringer, men som hadde rett til å innkreve for eksempel avgifter. Dette systemet begrenset Stortingets innflytelse over finansene, og ønsket om et mer sentralisert og konsolidert statsbudsjett og statsregnskap ble et viktig mål for de folkevalgte.

Den tekniske oppbyggingen av statsregnskapet har vært gjenstand for flere endringer i årenes løp. Inntil 1870-årene omfattet statsregnskapet bare Finansdepartementets egne regnskaper, mens en rekke større etaters regnskaper ikke ble tatt med. Dette var gjenstand for atskillig kritikk allerede i 1830, bl.a. fra Riksrevisjonen, og det ble fra Stortinget gjennom en årrekke henstillet til Kongen om å endre forholdet før dette endelig ble gjort.

Det var opprinnelig enkel bokføring av inntekter og utgifter som ble foretatt ved utarbeidelse av regnskapene til Finansdepartementet og de øvrige statlige institusjonene. I 1876 utarbeidet imidlertid Statsrevisjonen et dokument, hvor det ble argumentert for innføring av dobbelt bokholderi i statsregnskapet, med følgende hovedbegrunnelse:

”Denne Egenskab, at Bogførsel efter det dobbelte Bogholderies Methode kontrollerer sig selv, og at saadan Bogførsel følgelig afgiver en stærk Garanti for de efter samme aflagte Regnskabers Riktighed, har en overveiende Betydning, og der maa paa den lægges den allerstørste Vægt.” (STR1876)

Basert på dette dokumentet fra Statsrevisjonen, ble det i form av en kongelig resolusjon av 8. september 1879 vedtatt at det dobbelte bokholderi skulle brukes ved avleggelsen av statsregnskapet fra begynnelsen av 1879. Og i 1901 la den kongelige og parlamentariske kommisjon av 1896 fram sin innstilling II om statsregnskapet. Selv om ikke denne innstillingen førte til vedtak i lovs form, ble det her formulert følgende formål for statsregnskapene:

”Statsregnskapene har å gi opplysninger om tvende forskjellige forhold der skarpt må holdes ut fra hinannen. For det første skal der i statsregnskapene gjøres rede for anvendelsen av de av Stortinget gitte bevilgninger, hvormeget av disse der allerede er optatt og hvor meget ved finansårets utløp er tilbake som bespart. Statsregnskapene må altså forsåvidt være *budgetregnskaper*. Men dernest skal der i statsregnskapene gjøres rede for, hvad der i løpet av finansåret er gått inn og ut av statskassen, innbetalinger til og utbetalinger av statskassen, for derved å bringe på det rene denne beholdning ved finansårets begynnelse og slutning. Statsregnskapene må med andre ord også være *kasseregnskaper*.

Hvert av disse 2 arter av statsregnskap har sine egne oppgaver. Budgetregnskapet meddeler budgettets, bevilgningenes historie. Kasseregnskapet, kassebeholdningens historie i det forløpne finansår. Disse 2 arter av regnskaper må derfor ikke sammenblandes. Gjør man det, risikerer man hverken å få ordentlig rede på det ene eller det annet av disse forhold.” (Gjengitt i BR1925, s. 4-5; uthevelser i originalen).

## 7.2 Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924

Den 10. mars 1924 nedsatte Finansdepartementet en komité (Budsjett- og regnskapskomitéen (BR) av 1924) med det mandat å gi en ”utredning av spørsmålet om en omorganisering av statens kasse-, regnskaps- og eventuelt revisjonsvesen og i forbindelse dermed en endret måte for oppstillingen av statsbudsjettet.” Komiteen avga en rekke innstillinger utover i 1920-årene, inkludert Innstilling I om statsbudsjettet (i 1924) og Innstilling II om statsregnskapet (i 1925; BR1925).

Komitéen begynner med å beskrive tilstanden for statsregnskapet ved å referere til budsjettet. Den konstaterer at det er en sterk kobling mellom statsbudsjettet og statsregnskapet, ved at oppfølging av og kontroll med budsjettbevilgningene foretas i statsregnskapet. Dessuten sier komiteen følgende:

”Som i innledningen nevnt, tas postene nu inn i statsregnskapet dels på grunnlag av hvad man vil kalle *anordninger*, i hvilket tilfelle postene regnskapsføres, uansett om beløpene er kommet i kasse eller er utbetalt, og dels på grunnlag av *kasseposter*. Her, og likeledes paa andre punkter, møtes således to prinsipper...: anordningsprinsippet og kasseprinsippet.” (BR1925, s. 16; uthevelser i originalen)

Dette betyr at bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet skiller seg fra den måten som kjøpmannen bruker dette prinsippet på i forretningsregnskapet, referert til som ”dobbelt bokføring i alminnelig forstand”:

”Som nevnt skal statsregnskapet ifølge kgl. resolusjon av 8de september 1879 føres som dobbelt bokholderi. Statsregnskapet bygger imidlertid ikke på dobbelt bokføring *i alminnelig forstand*. Alle poster føres riktignok på to konti, til debet for en og til kredit for en annen, men da der ikke føres nogen annen balansekonto (status) enn en kassebalansekonto og ingen kapitalkonto *som integrerende del av regnskapet*, med andre ord intet formuesregnskap utover kassebeholdningsregnskapet, må den anvendte dobbelte bokføring nærmest betraktes som *et dobbelt kassebokholderi*. Selvsagt føres der i Finansdepartementet konti for de enkelte statslån og for statens utestående fordringer m.v., men disse utgjør ikke en organisk del av det egentlige statsregnskap, de er nærmest å opfatte som spesialregnskaper sideordnet med det egentlige statsregnskap og supplerer dette. Regnskapsmessig blir alle statens utgifter, også kapitalutgifter, nu behandlet som driftsutgifter der føres til utgift en gang for alle og dermed forsvinner fra bokholderiet, likesom alle inntekter, også den inntektsførte kapital, behandles som driftsinntekter, som i og med å bli postert i statsregnskapet forsvinner fra bokholderiet.” (BR1925, s. 10; uthevelser i originalen)

Mens den kongelige og parlamentariske kommisjon av 1896 argumenterte for å utvide bruken av anordningsprinsippet (dvs. bokføring av anordnede inntekter og utgifter), er komiteen av 1924 uenig i dette og vil innføre kontantprinsippet (kasseprinsippet, dvs. bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger) i statsregnskapet:

”Ut fra komiteens grunnsyn at det gjelder å etablere en regnskapsordning som gir en hurtig og sikker finansiell oversikt, har komiteen funnet å burde legge kasseprinsippet til grunn for sine etterfølgende forslag.” (BR1925, s. 16)

Det kan konstateres at gjennomgangstemaet i innstillingene til komitéen av 1924 var budsjettets og regnskapets fullstendighet og oversiktighet. Og de hovedpunkter komitéen særlig festet oppmerksomhet med var bruttobudsjettering, kontantprinsippet, skille mellom drifts- og kapitalutgifter, bevilgningenes status og den altfor sterke budsjettmessige detaljeringen (Trålim *et al.*, 1998, s. 2). Og fra 1925-26 ble det gjennomført en rekke endringer når det gjelder oppbyggingen av statsbudsjettet og statsregnskapet i samsvar med komitéens innstilling.

### 7.3 Bevilgningsreglementet

Som påpekt ovenfor, har Stortinget etter Grunnlovens §75 ansvaret for statsfinansene. Dette betyr at Grunnloven gir Stortinget myndighet til å fatte vedtak om statens utgifter og inntekter, men den gir ingen særskilte bestemmelser om hvordan staten skal innrette sitt arbeid med budsjett og regnskap. Det finnes heller ingen annen lov om utarbeidelse av statsbudsjett og statsregnskap i Norge. Men Stortinget har vedtatt et bevilgningsreglement, som blant annet regulerer statsbudsjettets og statsregnskapets framlegg, omfang, inndeling, oppsett og bruk av stikkord og fullmakter.

Bevilgningsreglementet ble første gang vedtatt i 1928 og var i stor grad basert på de hovedprinsippene som ble foreslått av *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924*. Senere revisjoner av bevilgningsreglementet har i stor grad videreført disse prinsippene. I 1959 vedtok Stortinget et nytt samlet bevilgningsreglement, blant annet basert på forslag fra *Budsjett- og regnskapsutvalget av 1949*, som avga innstilling i 1954. Dette reglementet innebar blant annet en utvidelse av statsbudsjettets og statsregnskapets omfang og et endret system for postinndeling samt omformuleringer av flere paragrafer. I 1985 vedtok Stortinget en rekke endringer i bevilgningsreglementet, og mål- og resultatstyring ble innført som et viktig prinsipp for statlig økonomistyring. Ytterligere tilføyelser og endringer etter forslag fra ulike utvalg er også tatt inn i bevilgningsreglementet, og ifølge Trålim *et al.* (1998, s. 2) har man dermed over tid fått et mer formålstjenlig bevilgningsreglement, samtidig som det er innarbeidet hjemmel for unntak som sikrer fleksibilitet og en mer 'effektiv forvaltning' (dvs. 'produktiv forvaltning', jf. note 1 til avsnitt 7.5 nedenfor).

Bevilgningsreglementet presiserer i §1 at Stortinget når som helst kan gjøre plenumsvedtak som avviker fra bestemmelsene i reglementet. Dette er en selvsagt konsekvens av at Stortinget i plenum alltid kan omgjøre tidligere vedtak hvis det ikke kommer i strid med etablerte rettigheter. I det følgende omtales de viktigste prinsippene i bevilgningsreglementet.

*Ettårsprinsippet* er nedfelt i bevilgningsreglementets §7. Dette prinsippet fastslår at en bevilgning som hovedregel står til disposisjon i budsjett-terminen. Budsjett-terminen løper i dag fra 1. januar til 31. desember. Bevilgede midler som ikke er disponert ved terminens utløp kan ikke lenger disponeres, såfremt bevilgningen ikke uttrykkelig er

overførbar. I 1985 vedtok Stortinget en oppmyking av denne regelen ved å innføre en generell adgang til å overføre inntil 5 prosent av bevilgningen på driftspost til etterfølgende termin.

*Kontantprinsippet* er fastslått i bevilgningsreglementets §14 og fastsetter at en utgift skal regnskapsføres i statsregnskapet (bevilgningsregnskapet) for den budsjett-terminen hvor den blir utbetalt, mens en inntekt skal regnskapsføres når den blir innbetalt. Kontantprinsippet ble innført i statsregnskapet i 1924 basert på innstillingen fra *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924*, og har vært med i bevilgningsreglementet siden det første gang ble vedtatt i 1928. Selv om denne bestemmelsen formelt sett gjelder regnskapet, har det aldri vært tvil om at også statsbudsjettet skal settes opp etter samme prinsipp (Trålim et al., 1998, s. 3).

Innføring av kontantprinsippet ble av *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924* spesielt begrunnet med at bruken av dette prinsippet, sammenlignet med bruken av anordningsprinsippet, gir en hurtigere og fullstendigere oversikt over statens finansielle utvikling. *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1949* forsterket argumentasjonen for bruken av kontantprinsippet ved å vise til finanspolitikken. I finanspolitikken brukes nemlig statsbudsjettet i aktivitetsstyringen av økonomien, og bruken av kontantprinsippet gjør at en får informasjon om hvilke faktiske transaksjoner som foretas. Dermed gir budsjettet et mer presist bilde av den aktivitet som følger av bevilgningene, og gir et nødvendig grunnlag for å foreta mest mulig korrekte beregninger av finanspolitikken virkning på økonomien. I innstillingen fra Stortingets budsjettkomité (Innst. S nr. 243 (1996-97)) heter det også at et fortrinn ved kontantprinsippet er at dette er enkelt å benytte for statens mange regnskapsførere. Det er samtidig oversiktlig både for den enkelte bruker, fagdepartementene og Stortinget. Etter hvert har det imidlertid blitt anledning til å fravike kontantprinsippet i noen tilfeller, slik at man kan si at det i dag er et modifisert kontantprinsipp som finnes i bevilgningsreglementet.

*Bruttoprinsippet* følger av bevilgningsreglementets §4 annet ledd. Dette prinsippet innebærer at selv om utgifter og inntekter refererer seg til samme virksomhet, bevilger Stortinget utgifter og inntekter hver for seg på forskjellige kapitler. Utgiftene og inntektene skal regnskapsføres på samme måte.

*Fullstendighetsprinsippet* er slått fast og presisert i bevilgningsreglementets §4 første ledd. Etter denne bestemmelsen skal budsjettet omfatte samtlige statsutgifter og statsinntekter i budsjett-terminen, så langt de kan forutses når budsjettet blir endelig vedtatt. Prinsippet bidrar til å gi en best mulig samlet oversikt over statens finanser under behandlingen av statsbudsjettet hver høst. I utgangspunktet skal alle utgifter og inntekter for statlige virksomheter tas med. Prinsippet stiller også krav om forutseenhet, slik at omfanget av tilleggsbevilgninger utover året skal bli minst mulig.

#### **7.4 Dagens statsregnskap**

Som påpekt ovenfor, ble det dobbelte bokholderis prinsipp innført i det norske statsregnskapet i 1879, og man gikk over fra anordningsprinsippet til kontantprinsippet i 1924. I dag reguleres utarbeidelsen av statsregnskapet av bevilgningsreglementet, og som påpekt ovenfor brukes fortsatt kontantprinsippet ved utarbeidelsen av statsregnskapet, riktignok med enkelte unntak. Det forhold at statsregnskapet primært baseres på bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger i samsvar med det dobbelte bokholderis prinsipp, medfører at statsregnskapets bruk av dette prinsippet blir spesiell. Dette betyr bl.a. at det norske statsregnskapets dobbelte bokføring skiller seg fra kjøpmannens dobbelte bokføring, som brukes i forretningsregnskapet, fordi kjøpmannen bokfører lønnsomhetsinntekter og kostnader ved hjelp av det dobbelte bokholderis prinsipp (se avsnitt 3.2c). Dette er forøvrig en ulikhet som ble fremhevet allerede av *Budsjett- og regnskapskomitéen av 1924*.

Ettersom det er noen unntak fra kontantprinsippet samt en spesiell prosedyre for avslutning av statsregnskapet (se nedenfor), er det opprettet en spesiell konto, 'Konto for forskyvning i balansen', som må brukes for å kunne bruke det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet. Etter at man gjennom regnskapsåret har foretatt bokføringen av de ulike transaksjonene, avsluttes statsregnskapet ved at følgende to regnskapsoppstillinger utarbeides: Bevilgningsregnskap og Kapitalregnskap. Førstnevnte regnskap viser statens inntekter og utgifter og disse sammenlignes med de budsjetterte inntektene og utgiftene, slik at man kan foreta budsjettkontroll, dvs. kontrollere om de virkelige (regnskapsførte) inntektene og utgiftene er innenfor de bevilgede beløpene.

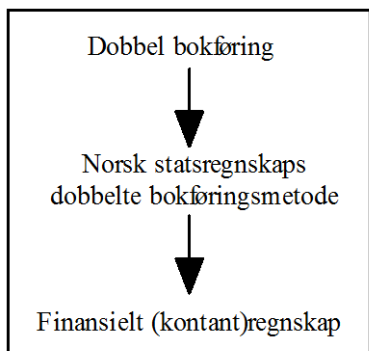
Ettersom statsregnskapets bokføring baseres på kontantprinsippet (riktignok med enkelte unntak), innebærer det at det primært er realiserte inntekter (umiddelbare inn-



betalinger) og realiserte utgifter (umiddelbare utbetalinger) som bokføres i regnskapet. Av denne grunn blir den andre regnskapsoppstillingen, kapitalregnskapet, som er statsregnskapets balanseregnskap, hovedsaklig en finansiell balanseoppstilling inneholdende kasse/bankkonti, uten også å inneholde fordringer, forpliktelser eller aktiverte investeringer (med enkelte unntak).

Ovenfor ble det påpekt at 'Konto for forskyvning i balansen' er en spesiell konto som er opprettet for å kunne bruke det dobbelte bokholderis prinsipp i statsregnskapet. Mer konkret, så har denne kontoen to oppgaver: For det første fungerer den som en justeringskonto i den forstand at vi bokfører en transaksjon på denne kontoen som en motpost til en debet- eller kreditbokføring på en annen konto for å oppfylle det dobbelte bokholderis prinsipp (debet=kredit), når vi ikke har noen annen konto å bruke. For det andre har denne kontoen også en oppgave i forbindelse med avslutningen av statsregnskapet. Bevilgningsregnskapet avsluttes nemlig mot 'Konto for forskyvning i balansen', som igjen avsluttes mot Avslutningskonto. Sistnevnte konto fremkommer deretter som en del av kapitalregnskapet (balanseregnskapet). Ettersom statsregnskapet hovedsakelig baseres på bokføring av inn- og utbetalinger med den følge at kapitalregnskapet (balanseregnskapet) primært blir en finansiell balanseoppstilling, er det mest hensiktsmessig å betrakte Avslutningskontoen som en regnskapsteknisk avslutningskonto, og ikke som en konto som viser statens egenkapital, definert som eiendeler minus forpliktelser (gjeld).

Oppsummert kan vi konstatere at dagens norske statsregnskap er et finansielt (kontant)regnskap, med fokus på bokføring av umiddelbare inn- og utbetalinger. Utarbeidelse av *finansielle (kontant)regnskap* ved bruk av dobbel bokføring medfører at det dobbelte bokholderis prinsipp ikke kan benyttes på nøyaktig samme måte som kjøpmannen bruker dette prinsippet på når han utarbeider lønnsomhetsregnskap (se avsnitt 3.2c). Derfor er det utviklet en spesiell dobbel bokføringsmetode for bruk ved utarbeidelse av statsregnskapet i Norge. Denne bokføringsmetoden kan omtales som *det norske statsregnskaps dobbelte bokføringsmetode* (se figur 7.1).



**Figur 7.1:** Statsregnskapet i Norge (Kilde: Monsen, 2009, figur 5.1, s. 58).

### 7.5 Pågående endringsprosess

Ved kongelig resolusjon av 14. september 2001 ble det oppnevnt et utvalg for å vurdere føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet samt innføring av flerårig budsjettering. Utvalgets rapport ble fremlagt i 2003 som "NOU 2003: 06. Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten." Utvalget konstaterer at det har fått et todelt mandat. For det første skal utvalget vurdere føringsprinsippet for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet og statsregnskapet. For det andre skal utvalget vurdere budsjettering i et flerårig perspektiv. I mandatet er det listet opp følgende tre formål for statsbudsjettet:

- Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene
- Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling
- Bidra til en effektiv bruk av statens midler

Når det gjelder statsregnskapet, kan vi lese følgende i utvalgets rapport:

"Mandatet nevner ikke noe eksplisitt formål for statsregnskapet. Understrekingen av at statsbudsjettet skal gi grunnlag for å kontrollere at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene, henspiller likevel på regnskapets funksjon. God kontroll med bruk av midlene, er en nødvendig forutsetning for at budsjettet blant annet skal bidra til å oppfylle formålet om effektiv bruk av statens midler. Utvalget har derfor lagt til grunn at formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet må ses i sammenheng." (NOU 2003: 06, kap. 2, s. 1)

Videre sier utvalget følgende:

"Et alternativt føringsprinsipp for budsjett og regnskap, som utvalget drøfter, er periodiseringsprinsippet (engelsk: *accrual accounting*). Et periodiseringsprinsipp innebærer at det er *kostnader* og *opptjente inntekter* som registreres. Regnskapet vil derfor vise forbruket av ressurser (arbeidskraft, kapital mv.) i det enkelte år, uavhengig av når betaling skjer. Periodiseringsprinsippet medfører også en systematisk oppstilling av eiendeler og forpliktelser (gjeld) gjennom balansen." (NOU 2003: 06, kap. 2, s. 2; uthevelser i originalen)

Med uttrykket 'periodiseringsprinsipp' refererer utvalget til den samme formen for bokføring som vi foran i denne rapporten har referert til ved å beskrive hvordan kjøpmannen bruker det dobbelte bokholderis prinsipp, nemlig ved å bokføre lønnsomhetsinntekter (opptjente inntekter) og kostnader (se avsnitt 3.2c; se også kapittel 2). Dette betyr følgelig at det er forretningsregnskapet (lønnsomhetsregnskap), som vurderes som alternativ til dagens statsregnskap som er et finansielt (kontant)regnskap.

Basert på en diskusjon om bruk av periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet i statsregnskapet, argumenterer utvalget for at statsregnskapet i fremtiden bør baseres på førstnevnte prinsipp. Spesielt begrunner utvalget dette med at man da får rapportert kostnader ved den statlige aktivitet, og balanseoppstillingen vil gi en mer systematisk og mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser, enn det som i dag fremkommer ved bruk av kontantprinsippet. En oversikt over inn- og utbetalingene kan man dessuten få i en kontantstrømoppstilling, som utarbeides som et supplement til resultatregnskapet og balanseregnskapet, som er de to regnskapsoppstillingene som utarbeides når man bruker kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (forretningsregnskapet).

Utvalget fremhever at det kan være hensiktsmessig å ta utgangspunkt i regelverket for privat sektor når man skal utforme normer og retningslinjer for regnskapsføring i staten, og denne tilnærmingen er valgt i flere land som har gått over til periodiseringsprinsippet. Som følge av at staten på mange områder skiller seg fra privat sektor, understreker imidlertid utvalget at det vil være behov for å foreta tilpasninger når en skal oversette regnskapsreglene i privat sektor til anvendelse i staten. Ifølge utvalget bør det videre stilles krav til en oppstillingsplan som sikrer en hensiktsmessig konsolidering av regnskapet som er tilpasset statens særskilte krav og behov.

Innføring av periodiseringsprinsippet for statsbudsjettet kan ifølge utvalget gjennomføres uten at Stortingets budsjettvedtak endres. Årsaken til dette er at den informasjon som dagens bevilgningsvedtak baseres på også er inkludert i det nye systemet, ved at et periodisert budsjett også skal inneholde en kontantstrømoppstilling. Bevilgningsforslagene i statsbudsjettet kan dermed fortsatt knyttes til kontantstrømmer, og de suppleres med oppstillinger av statens inntekter og utgifter basert på periodiseringsprinsippet. Denne merinformasjonen kan ifølge utvalget være nyttig ved forberedelse og vur-

dering av vedtaksforslagene, ved at budsjettvedtakene i Stortinget i større grad kan bygge på kostnadsinformasjon.

Når man diskuterer regnskap i privat sektor (forretningsregnskapet), kan man gjøre dette uten at man også diskuterer budsjettet. I offentlig sektor er det imidlertid en sterk kobling mellom budsjett og regnskap, noe som bidrar til at budsjett og regnskap må ses i sammenheng (jf. kapittel 1):

”Utvalget legger til grunn at statsbudsjettet og statsregnskapet bør være basert på samme prinsipp, og slik at regnskapet som et minimum må vise resultatet for de størrelser det er fattet budsjettvedtak om (dvs. minst samme oppstillinger i regnskapet som i budsjettvedtakene). Dersom regnskap og budsjett føres etter ulike prinsipper, vil det svekke muligheten for å sammenlikne regnskap med budsjett, og vil dermed bidra til å svekke transparens og pålitelighet knyttet til statlige budsjett- og regnskapsdokumenter.” (NOU 2003: 06, kap. 2, s. 4)

I sin rapport understreker utvalget at overgang til et periodiseringsprinsipp ikke i seg selv skal påvirke utviklingen i ressursbruken eller det samlede faktiske utgiftsnivået over tid. Omfang og sammensetning av statlig virksomhet er et politisk spørsmål, herunder grad av detaljering og frihetsgrader for ulike virksomheter og for ulike nivåer innenfor statlig forvaltning. Den nye styringsinformasjonen som periodiseringsprinsippet gir, kan imidlertid gi grunnlag for å endre den innbyrdes fordelingen av ressurser på ulike aktiviteter, formål og utgiftstyper, fordi man får et bedre grunnlag for en vurdering av ressursinnsatsen på ulike områder.

Utvalget begrunner også sin argumentasjon for å erstatte kontantprinsippet med periodiseringsprinsippet med å vise til internasjonal utvikling. I denne forbindelse fremheves det at i en del land har denne endringen vært begrunnet med svake offentlige finanser og behov for ’effektivisering’<sup>1</sup> av offentlig sektor. Den norske stat har for tiden store løpende overskudd i sine budsjetter, og det finansielle presset for å øke ’effektiviteten’ i offentlig sektor er derfor ikke like sterkt i Norge som i andre land. Utvalget fremhever imidlertid at fordelene med en mer ’effektiv’ bruk av ressurser er like

---

<sup>1</sup>Utvalget er noe upresis i sin terminologibruk. Vanligvis refererer begrepet ’effektivitet’ til graden av måloppnåelse i en organisasjon, mens begrepet ’produktivitet’ refererer til forholdet mellom en organisasjons utstrømninger (”output”) og dens innsatsfaktorer (”input”). Ettersom en offentlig organisasjon, slik som stater og kommuner, er politiske organisasjoner, hvor det finnes ulike og ofte konfliktfylte målsettinger, er det vanskelig, for ikke å si umulig, å forsøke å øke effektiviteten i organisasjonen. For hvem sin målsetting skal man da forsøke å oppfylle? På den annen side kan og bør man forsøke å øke produktiviteten i slike organisasjoner, ved at de tjenestene som produseres, produseres mest mulig produktivt, dvs. ved bruk av minst mulig ressurser. Vår tolkning av utvalgets argumentasjon er derfor at utvalget egentlig mener ’produktivitet’ når det skriver ’effektivitet’.

store i Norge, og det er muligheten for å høste slike gevinster som kan begrunne en overgang til periodiseringsprinsippet. Utnyttelse av den merinformasjon som periodiseringsprinsippet representerer vil i seg selv, uten omfattende styringsreformer, kunne gi økt fokus på 'effektivitet'. Utvalget viser blant annet til at periodiseringsprinsippet vil gi et grunnlag for sammenligning av kostnader mellom offentlige virksomheter og mellom virksomheter i offentlig og privat sektor, der det er mulig å foreta slike sammenligninger.

Basert på disse anbefalingene, vedtok Stortinget i desember 2003 å innføre regnskapsprinsippet i ti utvalgte statlige etater, omtalt som pilotenheter. I første fase av dette pilotprosjektet tar man sikte på å utvikle regnskapsstandarder for bruk av periodiseringsprinsippet i staten samt prøve å bruke disse standardene i de utvalgte pilotenhetene for regnskapsåret 2005. Regjeringen har imidlertid uttrykt sterk skepsis til å innføre periodiseringsprinsippet i budsjettet. Derfor er det vedtatt å videreføre dagens budsjettprosedyre, hvor umiddelbare inn- og utbetalinger budsjetteres (jf. kontantprinsippet).

Hovedbegrunnelsen for å innføre periodiseringsprinsippet i det norske statsregnskapet, er ønsket om å rapportere bedre kostnadsinformasjon generelt samt ønsket om å etablere et bedre grunnlag for å bedømme kostnader ved gjennomføring av ulike statlige aktiviteter. Denne kostnadsinformasjonen skal kunne brukes både for analyse- og beslutningsformål i de statlige etatene, og som supplerende informasjon til vedkommende departement og til Stortinget. Et hovedformål i denne forbindelse er å etablere en plattform hvor man kan sammenligne kostnader mellom ulike statlige etater og mellom statlige etater og private bedrifter. Det å fremskaffe en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser er et annet formål med prosjektet. Av spesiell interesse er det å understreke at pilotprosjektet med å innføre periodiseringsprinsippet i de utvalgte statlige etatene, ikke innebærer noen endringer i styringen av staten. Som påpekt, skal nemlig Stortingets budsjettvedtak fortsatt baseres på kontantprinsippet, og samtlige statlige etater, inkludert pilotenhetene, må fortsatt rapportere i samsvar med kontantprinsippet, både til statsregnskapet og til sine overordnede statsråder.

## **7.6 Talleksempel**

Med utgangspunkt i gjennomgangstalleksemplet (se avsnitt 2.3), skal vi nå foreta bokføringen i samsvar med de statlige regnskapsreglene, slik de er i Norge i dag (statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode). Vi forutsetter at investeringsutgiften på 3.000 fordeles seg slik:

- investeringsutgift i indre statsforvaltning:	2.000
- investeringsutgift i ytre statsforvaltning:	1.000

Ved å foreta denne fordelingen av investeringsutgiften, kan vi illustrere hvordan investeringsutgifter bokføres i statsregnskapet, avhengig av om de foretas i indre eller ytre statsforvaltning,

#### **a) Statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode**

Statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode baseres på bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp og kjøpmannens konti (debet- og creditsider). Derfor må enhver debetbokføring på en konto ledsages av en tilsvarende kreditbokføring på en annen konto, og vice versa. Reglene for statsregnskapet krever dessuten at alle realiserte inntekter (umiddelbare innbetalinger) og realiserte utgifter (umiddelbare utbetalinger) skal bokføres i Bevilgningsregnskapet. Det er dessuten opprettet en spesiell konto - 'Konto for forskyvning i balansen' - som har to oppgaver: For det første er denne kontoen nødvendig å bruke for enkelte transaksjoner, for å oppfylle regnskapsreglenes spesielle rapporteringskrav og kravet om bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp. Dessuten har denne kontoen en avslutningsoppgave, i den forstand at Bevilgningsregnskapet avsluttes mot 'Konto for forskyvning i balansen', som igjen avsluttes mot kontoen Avslutningskonto (balanseregnskapskonto).

Når det gjelder investeringer i anleggsmidler, bokføres de på forskjellige måter, avhengig av om investeringene foretas av den indre statsforvaltning (Kongehuset, Regjeringen med departementene, Stortinget og Høyesterett) eller av den ytre statsforvaltning (bl.a. forvaltningsbedrifter og direktorater). Investeringer foretatt av den indre statsforvaltning skal nemlig ikke aktiveres i balanseregnskapet, mens investeringer foretatt av ulike enheter tilhørende den ytre statsforvaltning, skal aktiveres på kontoen 'Kapital i anlegg' i balanseregnskapet (og avskrives). I det følgende illustreres bokføringen av gjennomgangstalleksemplet ved bruk av statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode.

### ÅPNINGSBALANSE

Kassebeholdning	2.000	Avslutningskonto	2.000
	2.000		2.000

Kassebeholdning				Bevilgningsregnskap			
IB	2.000	2a)	9.900	2a)	9.900	1a)	10.500
1a)	10.500	4)	100	4)	100	3)	50
3)	50	6a)	200	6b)	200	5b)	2.000
5a)	2.000	7a)	2.000	7a)	2.000	8b)	100
		7b)	1.000	7c)	1.000	9)	650
		UB	1.350	8b)	100		
	14.550		14.550		13.300		13.300

Kapital i anlegg				Konto for forskyvning i balansen			
IB	0			5b)	2.000	6b)	200
7b)	1.000	8a)	100	8a)	100	7c)	1.000
		UB	900	9)	650	10)	1.550
	1.000		1.000		2.750		2.750

Langsiktig gjeld				Avslutningskonto			
6a)	200	IB	0	10)	1.550	IB	2.000
UB	1.800	5a)	2.000	UB	450	UB	
	2.000		2.000		2.000		2.000

### SLUTTBALANSE

Kassebeholdning	1.350	Langsiktig gjeld	1.800
Kapital i anlegg	900	Avslutningskonto	450
	2.250		2.250

Det er mottatt diverse umiddelbare driftsinnbetalinger (1a) på 10.500 (debet Kasse og kredit Bevilgningsregnskap). Dessuten er det foretatt umiddelbare driftsutbetalinger på 9.900 (2a) (kredit Kasse og debet Bevilgningsregnskap). Det er videre mottatt umiddelbare renteinntekter (3) på 50; vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer bevilgningsregnskapet. De betalte renteutgiftene (4) på 100, krediteres kassekontoen og debiteres bevilgningsregnskapet.

Det er mottatt innbetalt et nytt langsiktig lån på 2.000 (5). Vi debiterer kassekontoen med dette beløpet og krediterer kontoen Langsiktig gjeld med samme beløp (5a). Dessuten må vi kreditere bevilgningsregnskapet med dette beløpet (jf. alle umiddelbare inn- og utbetalinger skal bokføres her), og vi debiterer 'Konto for forskyvning i balansen' som motpost (5b). I perioden er det betalt avdrag på langsiktig gjeld (6) med 200. Vi krediterer kassekontoen og debiterer kontoen Langsiktig gjeld med dette beløpet (6a). Som forklart ovenfor, skal alle umiddelbare innbetalinger og utbetalinger bokføres i bevilgningsregnskapet. Dette avdraget må derfor også debiteres bevilgningsregnskapet. Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp krever imidlertid at denne debiteringen av bevilgningsregnskapet må ledsages av en kreditering av en annen konto; vi må kreditere kontoen 'Konto for forskyvning i balansen' med samme beløp (200) (6b).

Når det gjelder investeringer i anleggsmidler, må vi skille mellom investeringer foretatt av den indre statsforvaltning, som ikke skal aktiveres i balanseregnskapet, og investeringer foretatt av den ytre statsforvaltning, som skal aktiveres på kontoen 'Kapital i anlegg' i balanseregnskapet. Vi bokfører derfor anleggsinvesteringene på følgende måte: Kontantinvesteringen på 2.000 foretatt av den indre statsforvaltning (7a) krediteres kassekontoen og debiteres bevilgningsregnskapet. Kontantinvesteringen på 1.000 foretatt av den ytre statsforvaltning (7b) krediteres kassekontoen og debiteres kontoen 'Kapital i anlegg'. Ettersom alle innbetalinger og utbetalinger skal bokføres i bevilgningsregnskapet, må vi også debi-

tere bevilgningsregnskapet med denne kontantinvesteringen på 1.000, og vi krediterer 'Konto for forskyvning i balansen' (7c) med samme beløp som motpost.

Dagens statlige regnskapsregler krever videre at anleggsmidler anskaffet av den ytre statsforvaltning, som er bokført på kontoen 'Kapital i anlegg', skal avskrives (anleggsmidler anskaffet av den indre statsforvaltning er ikke aktiverte og skal følgelig heller ikke avskrives). En slik avskrivning representerer imidlertid ingen utbetaling, og skal i utgangspunktet ikke bokføres i bevilgningsregnskapet (som primært viser umiddelbare utbetalinger og umiddelbare innbetalinger). Motposteringen til krediteringen av kontoen 'Kapital i anlegg' (8a) på 100 ( $1.000 \times 0,10 = 100$ ) blir derfor en debitering av kontoen 'Konto for forskyvning i balansen' med samme beløp. Jeg velger å omtale denne avskrivningen som „balanseavskrivning“, ettersom den foretas på de to balansekontoene 'Kapital i anlegg' og 'Konto for forskyvning i balansen'. De statlige regnskapsreglene krever videre at denne avskrivningen også skal bokføres i bevilgningsregnskapet (selv om den ikke representerer inn/utbetalinger). Derfor bokfører vi denne avskrivningen både på debetsiden og kreditsiden i bevilgningsregnskapet. Dermed påvirkes ikke nettoforskjellen mellom inntektene (umiddelbare innbetalinger) og utgiftene (umiddelbare utbetalinger) i bevilgningsregnskapet (se bokføring (8b) på 100: debet Bevilgningsregnskap og kredit Bevilgningsregnskap).

Bevilgningsregnskapet avsluttes mot 'Konto for forskyvning i balansen'. Derfor salderer vi bevilgningsregnskapet, og finner at summen på debetsiden overstiger summen på kreditsiden med 650. Vi krediterer derfor bevilgningsregnskapet med 650 og debiterer 'Konto for forskyvning i balansen' med samme beløp (9). Deretter salderer vi 'Konto for forskyvning i balansen', og finner at sum debet overstiger sum kredit med 1.550. Ettersom 'Konto for forskyvning i balansen' skal avsluttes mot kontoen Avslutningskonto, krediterer vi 'Konto for forskyvning i balansen' med 1.550 og debiterer avslutningskontoen med samme beløp (10).

Etter at vi nå har foretatt alle regnskapsperiodens bokføringer, kan vi utarbeide balanseregnskapet ved slutten av perioden (sluttbalansen), ved å ta utgangspunkt i utgående balansebeløp på de enkelte kontoene (se T-kontoen Sluttbalanse ovenfor).

I motsetning til et lønnsomhetsresultat, som fremkommer ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, kan vi betegne resultatet som fremkommer ved bruk av statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode, som et finansielt (kontant)resultat. Årsaken til dette er at det statlige regnskapsresultatet fremkommer som forskjellen mellom inntekter (i form av umiddelbare innbetalinger) og utgifter (i form av umiddelbare utbetalinger) i bevilgningsregnskapet, og ikke som forskjellen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader. I foreliggende eksempel blir det finansielle resultatet i bevilgningsregnskapet identisk med kasseendringen (-650); dette gjelder imidlertid ikke i alle tilfeller, fordi det kan, som et unntak fra kontantprinsippet, bli bokført noen ikke-penge-messige transaksjoner i bevilgningsregnskapet (enten på debet- eller kreditsiden).

Når det gjelder balanseregnskapet som utarbeides ved bruk av statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode, er dette et finansielt balanseregnskap, som primært består av kassebeholdning, langsiktig gjeld, kapital i anlegg og avslutningskonto. Kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld bokføres ikke i balanseregnskapet, ettersom statsregnskapets hovedprinsipp er kontantprinsippet, dvs. umiddelbare inn- og utbetalinger bokføres, mens senere innbetalinger (fordringer) og senere senere utbetalinger (kortsiktig



gjeld) ikke bokføres. Langsiktig gjeld bokføres imidlertid i balanseregnskapet, slik som vist ovenfor. Dette gjelder også investeringer i anleggsmidler tilhørende den ytre statsforvaltning, men ikke investeringer tilhørende den indre statsforvaltning.

# **Kapittel 8**

## **RAPPORTERING TIL NASJONALE INFORMASJONSYSTEM (KOSTRA)**

Den teoretiske gjennomgangen av dette temaet bygger på boka "Kommuneregnskapet" (5. utgave 2006) av Øyvind Sunde og informasjon frå internettadressa [www.ssb.no/kostra/](http://www.ssb.no/kostra/)

### **8.1 Innleiing**

KOSTRA (Kommune-Stat-Rapportering) er eit nasjonalt informasjonssystem som gir informasjon om kommunal og fylkeskommunal verksemd. Frå 2001 har alle kommunar og fylkeskommunar vore med i KOSTRA, halvparten av dei for første gong.

I Stortingsmelding nr. 23 (1992-1993) vart det trekt opp retningslinjer for resultatrapportering mellom staten og kommunane. Meldinga legg vekt på at det blir utvikla ein einskapleg og samla informasjon om effekten av statens politikk, både innanfor økonomi og tenesteyting. KOSTRA-prosjektet (igangsett 1994) var ei direkte oppfølging av dette. Staten har behov for å vurdere kommunane sin ressursbruk og dessutan eit behov for å gjera samanlikningar kommunane imellom. KOSTRA-rapporteringa er med andre ord primært utvikla for å imøtekomma statens informasjonsbehov frå kommunesektoren.

I offentleg sektor blir det lagt stor vekt på planlegging som styringsinstrument, både kommuneplanlegging (etter plan- og bygningslova) og økonomisk planlegging (etter kommunelova). For at god planlegging skal gje betre ressursutnytting, må denne planlegginga byggja på mest mogeleg eintydige og objektive resultatmål, noko som kan vera problematisk for offentleg tenesteyting. Likevel kan prosessane omkring målstyring bidra til auka læring om korleis verksemda kan bli betre.

Nasjonale økonomi- og tenestedata vil gje betre grunnlag for planlegging ved at nøkkeltal gir høve til å vurdere måloppnåing i forhold til politiske prioriteringar.

## 8.2 Styringsinformasjon

Typar av data gjeld data som er knytte til verksemd der kommunar er tillagt eit ansvar, uavhengig av organisering. Med andre ord vil kommunal verksemd som er organisert som kommunalt føretak, som aksjeselskap eller som interkommunal verksemd bli omfatta.

Når det gjeld bruk av data, er det først og fremst statens behov for styringsinformasjon som er grunnlaget. KOSTRA skal i utgangspunktet dekkja rapporteringsbehovet knytt til den statlege oppfølginga av øyremerkte tilskot. Også data som blir nytta som grunnlag for statleg tilsyn med kommunal verksemd (etter lov og forskrift) blir omfatta.

Rapportering av økonomidata og tenestedata skal gje nøkkeltal for både produktivitet, prioritering av ressursbruk og dekningsgradar i tenestetilbodet. Kommunens ressursbruk kjem til uttrykk gjennom utgifter, årsverkinnsats og kapitalinnsats på sentrale område. Tenesteproduksjonen omfattar tal (indikatorar) for omfang og standard på tenestene, og brukarar eller mottakarar av tenester. Målgruppene for tenestene er data om innbyggjarane i kommunen fordelt på aldersgrupper, og dessutan sosiale, økonomiske- og miljømessige føresetnader som har noko å seia for innbyggjarane sine behov for kommunale tenester. Dersom desse tala og data blir kopla saman, kan ein få nøkkeltal om:

1. Produktivitet, dvs. forholdet mellom ressursbruk og tenesteproduksjon
2. Prioritering av ressursbruk, dvs. forholdet mellom ressursbruk og målgruppene
3. Dekningsgradar, dvs. forholdet mellom tenesteproduksjonen og målgruppene

## 8.3 KOSTRAs økonomidata

Nedanfor skal vi berre konsentrera oss om økonomidata, dei som har sitt utspring frå rekneskapssystema. Formålet med rapporteringa er å betra grunnlaget for analyse, planlegging og styring både sentralt (staten) og lokalt (kommunen), medrekna det å gje grunnlag for å vurdere om nasjonale mål blir oppnådde.

Kommunane skal lagra informasjon om ressursbruk og tenesteproduksjon på eit medium som kan lesast elektronisk. Datautvekslinga til Statistisk sentralbyrå skjer også elektronisk. Rapporteringstidspunktet er seinast 15. februar året etter rekneskapsåret.

Kommunane har sjølve ansvaret for å kvalitetssikra datamaterialet, og er elles pliktige til å nytta dei kvalitetssikringsverktøya som blir stilte til disposisjon av Statistisk sentralbyrå. Dersom økonomidata er konverterte frå kommunens løyvingsrekneskap (drifts- og investeringsrekneskap), skal metoden for denne konverteringa vera attestert av revisor.

Rapportering av rekneskapsdata skal skje etter følgjande inndeling:

1. kontoklasse
2. funksjon
3. art

Kontoklasse

Kontoklasse 0: Kommunens investeringsrekneskap

Kontoklasse 1: Kommunens driftsrekneskap

Kontoklasse 2: Kommunens balanserekneskap

Kontoklasse 3: Kommunal føretaks driftsrekneskap

Kontoklasse 4: Kommunal føretaks investeringsrekneskap

Kontoklasse 5: Kommunal føretaks balanserekneskap

Funksjon

Kva behov hjå ulike målgrupper skal kommunen dekkja med sine tenester?

Eksempel:

- a. pleie og omsorg i institusjon
- b. drift av institusjon (hotellfunksjonen)
- c. pleie og omsorg overfor heimebuande
- d. butilbod utanfor institusjon

Art

Artane fortel kva for type utgifter og inntekter ein transaksjon er knytt til.

Utgifter:

Arbeidskraft

Kjøp av varer og tenester som går inn i kommunens tenesteproduksjon

Kjøp av varer og tenester som erstattar kommunal tenesteproduksjon

Overføringar

Finansutgifter/-kostnader og finansieringstransaksjonar (avsetningar)

Inntekter:

Salsinntekter

Overføringar med krav om motyting (refusjon)

Overføringar utan krav om motyting

Finansinntekter og finansieringstransaksjonar (bruk av avsetningar)

## 8.4 Prinsipielle forhold i KOSTRA

### *Utgifter som går inn i fleire funksjonar*

Ei rekkje utgifter som oppstår i kommunane, kan komma inn på fleire funksjonar, og utgiftsfordeling vil difor vera nødvendig. Spesielt blir desse tre forholda trekte fram:

1. Fordeling av løns- og driftsutgifter til personell som ivaretek fleire funksjonar
2. Fordeling av driftsutgifter til lokale som blir nytta til fleire funksjonar
3. Fordeling av "fellesutgifter", dvs. driftsutgifter som blir fakturerte samla, men som rører ved fleire funksjonar/ sektorar

### *Nokre spesielle problemstillingar*

I investeringsrekneskapan skal sjølvne byggjekostnadene knytast til bygget, medan inventar og utstyr som blir kjøpt som ein del av byggjeprojektet skal knytast til eigne funksjonar. Grunngevinga er at bygg og inventar/utstyr har ulike avskrivingsperiodar, og må difor skiljast i rapporteringa på grunn av omsynet til å kunna visa fram nøkkeltal som kan samanliknast.

Kalkulatoriske kostnader er det same som utrekna eller "beregnete" kostnader. Meininga med slike kostnader er å visa fram ein annan kostnad enn den verkelege utgifta eller kostnaden. Ettersom ein krev registrering av avskrivingskostnad på bygg, vil kalkulatoriske avskrivningar kunna medføre ei "dobbelbelastning" på funksjonen. I rapporteringa skal difor slike kalkulatoriske kostnader utelatast.

## 8.5 Kapitalkostnader

KOSTRA legg til grunn at driftsrekneskapa for dei ulike funksjonane inneheld kapitalkostnader, dvs. verdien av kapitalslit som er knytt til bruk av varige driftsmiddel. Kapitalslitet blir uttrykt gjennom avskrivningar. Årsaka til at avskrivningar blir innførte i samband med denne rapporteringa, er at tenesteproduksjonen skal gje eit betre uttrykk for ressursbruken, dvs. ikkje "berre" utgiftene slik desse er registrerte i rekneskapan etter dei kommunale rekneskapsprinsippa. Desse avskrivningane må ikkje blandast saman med kalkulatoriske kostnader som er med i dei interne rekneskapa, for desse kostnadene skal utliknast før rekneskapstala går inn i den eksterne rapporteringa.

I det finansielt orienterte rekneskapssystemet skal rekneskapsresultatet visa forholdet mellom ressurstilgang (driftsinntektene) og ressursbruken (driftsutgiftene). Vidare skal

summen av drifts- og investeringsrekneskapen samla sett visa korleis årets utgifter er finansierte. Avskrivningar er likevel ein kostnad som ikkje fører til disponering av finansielle midlar (fungerer som ei avsetjing i rekneskapen). Difor må denne avskrivingskostnaden eliminerast før kommunens rekneskapsresultat blir utrekna. Reint teknisk blir dette gjort ved å "inntektsføra" summen av dei kostnadsførte avskrivningane før framvising av netto driftsresultat. Dermed vil ein få fram brutto og netto driftsutgifter pr. funksjon inkludert avskrivning av varige driftsmiddel utan at dette påverkar det samla driftsresultatet.

#### *Avskrivingsprinsipp*

Varige driftsmiddel som har ei avgrensa brukstid, skal avskrivast. Det vil seia at for eksempel tomter og utbyggingsområde ikkje blir avskrivne.

### **8.6 Rapportering av KOSTRA-data**

Rekneskapsrapportering til statlege styresmakter skal sendast over til Statistisk sentralbyrå (SSB) innan 15. februar året etter rekneskapsåret. Kommunane er sjølv ansvarlege for at det oversende datamaterialet har tilstrekkeleg kvalitet. Som ledd i kvalitetssikringa er kommunane forplikta til å nytta dei verktøya som SSB stiller til rådvelde. I tillegg skal revisor attestera metoden for konvertering av rekneskapsdata, dersom dette er gjort, for eksempel frå kommunens interne rekneskap til ekstern rapport.

Både tenestedata og rekneskapsdata skal rapporterast pr. 15. februar. Publiseringa skjer via internett i Nøkkeltall KOSTRA.

# Vedlegg 1

## Kommunale budsjett- og regnskapsforskrifter

I dette vedlegget presenteres et sammendrag av utviklingen av de kommunale budsjett- og regnskapsforskriftene i tabellform (F=Forskrifter).

	F1883	F1924	F1936
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• land- og bykommuner</li> <li>• regnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• bykommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• landkommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> <li>• enkel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter i kontante penger</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• anordningssystem</li> </ul>
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kasseregnskap</li> <li>• oversikt over faste eiendommer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ordinært budsjett og regnskap</li> <li>• ekstraordinært budsjett og regnskap</li> <li>• fortegnelse over faste eiendommer</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ordinært budsjett og regnskap</li> <li>• vinnings- og tapskonto</li> <li>• balansekonto</li> </ul>

**Tabell F1:** Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

	F1941	F1942	F1957
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• fylkeskommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kommuner og fylkeskommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kommuner og fylkeskommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• anordningsprinsippet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• anordningsprinsippet</li> </ul>
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• driftsbudsjett og driftsregnskap</li> <li>• kapitalbudsjett og kapitalregnskap</li> <li>• balansekonto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• driftsbudsjett og driftsregnskap</li> <li>• kapitalbudsjett og kapitalregnskap</li> <li>• balansekonto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• driftsbudsjett og driftsregnskap</li> <li>• kapitalbudsjett og kapitalregnskap</li> <li>• balansekonto</li> </ul>

**Tabell F2:** Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

	F1971	F1990	F1993
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kommuner og fylkeskommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kommuner og fylkeskommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kommuner og fylkeskommuner</li> <li>• budsjett og regnskap</li> </ul>
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• anordningsprinsippet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• anordningsprinsippet</li> <li>• god kommunal regnskapsskikk</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• dobbel bokføring</li> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• anordningsprinsippet</li> <li>• god kommunal regnskapsskikk</li> </ul>
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• hovedoversikt (over inntekter og utgifter)</li> <li>• detaljert budsjett og -regnskap</li> <li>• balansekonto</li> <li>• kapitalkonto</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• hovedoversikt driftsregnskap og driftsbudsjett</li> <li>• hovedoversikt kapitalregnskap og kapitalbudsjett</li> <li>• hovedoversikt bevilgningsregnskap og bevilgningsbudsjett</li> <li>• hovedoversikt balanseregnskap</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• hovedoversikt driftsregnskap og driftsbudsjett</li> <li>• hovedoversikt kapitalregnskap og kapitalbudsjett</li> <li>• hovedoversikt bevilgningsregnskap og bevilgningsbudsjett</li> <li>• hovedoversikt balanseregnskap</li> </ul>

**Tabell F3:** Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.



	FR2000
Virkeområde	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kommuner og fylkeskommuner</li> <li>• regnskap (egen budsjettforskrift)</li> </ul>
Bokføring	<ul style="list-style-type: none"> <li>• inntekter og utgifter</li> <li>• god kommunal regnskapsskikk</li> <li>• dobbel bokføring <i>ikke</i> nevnt i forskriften, men skal fortsatt brukes</li> <li>• anordningsprinsippet <i>ikke</i> nevnt i forskriften, men nevnt i <i>merknadene</i> til forskriften og skal fortsatt brukes</li> </ul>
Oppstillinger (skjemaer)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• driftsregnskap*</li> <li>• investeringsregnskap*</li> <li>• balanseregnskap</li> <li>• økonomisk oversikt-drift</li> <li>• økonomisk oversikt-investering</li> </ul>
Standardsettende organisasjon	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Foreningen for God kommunal regnskapsskikk</li> </ul>

\* Selv om FR2000 bare gjelder for regnskapet og det utgis en egen forskrift for budsjettet (FB2000), krever regnskapsskjemaene for hhv. driftsregnskapet og investeringsregnskapet i FR2000 at budsjett-tall skal tas med i tillegg til regnskapstall.

**Tabell F4:** Kommunale budsjett og regnskapsforskrifter i sammendrag.

## Referanser

- Bingen, H., *Statsbudsjettet og budsjettbehandlingen i Stortinget* (Stortinget, 1990).
- Busch, T., Johnsen, E. og Vanebo, J.O., *Økonomistyring i det offentlige* (Oslo: Univesitetsforlaget, 4. Utgave, 2009).
- Chan, J.L., Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards, *Public Money and Management* (2003) 23(1), pp. 13-20.
- Dyrhol, I., Kommunaløkonomiske emne. Eit kompendium til faget kommunal økonomi (Høgskolen i Volda: 13. utgåve, 2008).
- Ijiri, Y., *The Foundations of Accounting Measurement* (Prentice Hall, 1967).
- Ijiri, Y., *The Theory of Accounting Measurement* (Sarasota, Fla.: American Accounting Association, 1975).
- Ijiri, Y., *SAR No. 18, Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum* (American Accounting Association, 1982).
- Johns, R., *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabeler, 1951).
- Kam, V., *Accounting Theory* (New York: John Wiley & Sons, 1990).
- Kinserdal, A., *Finansregnskap med analyse. Del I* (Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 1998).
- Kosiol, E., *Buchhaltung und Bilanz* (Berlin: Walter de Gruyer & Co, 1967).
- Lee, T.A., *Towards a Theory and Practice of Cash Flow Accounting* (New York and London: Garland Publishing, Inc., 1986).
- Mauland, H. og Mellemvik, F., *Regnskap og økonomistyring i kommuner* (Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 2004a).
- Mauland, H. og Mellemvik, F., *Regnskap og økonomistyring i staten* (Oslo: Cappelen Akademisk Forlag, 2004b).
- 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., Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2009)
- Monsen, N. and Näsi, S., The contingency model of governmental accounting innovations: a discussion, *The European Accounting Review* (1998), pp. 275-288.
- Monsen, N. and Wallace, W.A., Evolving financial reporting practices: a comparative study of the Nordic' Countries harmonization efforts, *Contemporary Accounting Research* (1995), 11(2), pp. 973-997.
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Norges offentlige utredninger, NOU 2003:06: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten (Finansdepartementet, 2003).
- Oettle, K., Cameralistics. In Grochla, E. and Gaugler, E. (Eds.), *Handbook of German Business Management* (Berlin: C.E. Poeschel Verlag Stuttgart, 1990), p. 345-354.
- Olsen, R.H., *Regnskap i maktsenteret - en studie av kommunalråders holdning til det tradisjonelle kommunale årsoppgjøret* (Oslo: Universitetsforlaget, 1987).
- Skrivelse fra Statsrevisionen angaaende Indførelse av det dobbelte Bogholderi ved det offentlige regnskabsvæsen (1876) (STR 1876).
- Statens Budgett- og Regnskapskomite (1925), Innstilling II: Statsregnskapet, Finans- og Tolldepartementet (BR 1925).

- Trålim, V., Axelsen, G. og Meland, C., Bevilgningsreglementet 70 år. Historikk og hovedprinsipper, arbeidsnotat nr. 2. (Finansdepartementet, 1998).
- Stortingets Budsjettkomite, *Innstilling S nr. 243* (1996-97).
- Sunde, Ø., *Kommuneregnskapet* (Moss: NKK Kommunaløkonomisk Forlag, 3. utgave 2002).
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde, 1926).
- Winchermann, H., Begriff und Aufgaben einer Betriebswirtschaftslehre der öffentlichen Verwaltung, *Zeitschrift für Handelswissenschaftliche Forschung* (1963), S.321-336.
- Winjum, J. O., *The Role of Accounting in the Economic Development of England: 1500 to 1750* (Centre for International Education and Research in Accounting, 1972).
- Wysocki, K., *Kameralistisches Rechnungswesen* (Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1965).

### **Kommunale budsjett- og regnskapsforskrifter:**

- Cirkulære for Kommunekasseregnskaberne i Herredene og Byerne av 15. november 1883* (F1883).
- Forskrifter for budjettoppstilling 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).
- Forskrifter og veiledning for budjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene* (F1957).
- Forskrifter og veiledning for budjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene* (F1971).
- Nye forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper* (F1990).
- Nye forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper* (F1993).
- Forskrift om årsbudsjett* (FB2000).
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)* (FR2000).
- Merknader til forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner)* (MR2000).

### **Privat regnskapslov:**

- Lov om årsregnskap (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56* (RL).

### **Internettadresse:**

- [www.regjeringen.no/nb/dep.html?=&=933](http://www.regjeringen.no/nb/dep.html?=&=933) (11.06.2009)