

# VIDEREUTVIKLING AV FORVALTNINGSKAMERALISTIKKEN <sup>F</sup>

Et eksempel



**NORVALD MONSEN** er dr.oecon., professor ved Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap) og professor II ved Høgskolen i Hedmark (Avdeling for økonomi- og ledelsesfag, Rena).

## SAMMENDRAG

Forvaltningskameralistikk (FKAM), som er et pen- geregnskap utviklet for bruk i offentlig forvaltning, videreutvikles til ideellkameralistikk (IKAM) og statuskameralistikk (SKAM) for bruk i ideell sek- tor. Ettersom IKAM og SKAM rapporterer samme

pengeinformasjon som FKAM samt ytterligere opp- lysninger av interesse, konkluderer artikkelen slik: Det vil være fordelaktig å bruke IKAM og SKAM istedenfor FKAM – både i ideell sektor og i offent- lig forvaltning.

## INNLEDNING

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter som må finan- sieres av inntekter. Ulike typer organisasjoner skaffer seg imidlertid inntekter på forskjellige måter. Og ifølge Danielsson (1977) kan vi skille mellom markedsko- plede og budsjettkoplede organisasjoner, nettopp med utgangspunkt i hvordan de skaffer seg finansielle res- surser i form av inntekter. Markedskoplede organisa- sjoner skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige byttetransaksjoner, hvor varer og tjenester byttes mot penger. Private bedrifter er eksempler på slike organi- sasjoner. Offentlige organisasjoner (dvs. offentlig for- valtning, slik som statskassen og kommunekassen) kan

derimot klassifiseres som budsjettkoplede organisa- sjoner fordi de primært skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner, i motsetning til gjennom markedsmessige byttetransaksjoner. Med dette mener jeg at de mottar skatteinntekter fra innbyggerne uten å gi noen direkte motytelse. Utgiftene (som påløper ved tjenestelevering til innbyggerne) påløper i ulike deler av forvaltningen (slik som skoleavdelingen, helseav- delingen osv.), mens skatteinntektene mottas av den sentrale økonomiavdelingen. Derfor brukes budsjettet til å fordele skatteinntektene til de ulike avdelingene, slik at de kan finansiere sine utgifter (herav benevnel- sen budsjettkoplede organisasjoner).

I offentlig sektor finner vi imidlertid også offentlige bedrifter (slik som kommunale lysverk og kommunale busselskap) i tillegg til offentlig budsjettkoplet forvaltning. Disse bedriftene finansieres av inntekter som de mottar i bytte mot tjenestelevering (strømleveranser og busstransport) til innbyggerne (strømkundene og busspassasjerene). Dette betyr at offentlige bedrifter mottar inntekter gjennom markedsmessige bytte-transaksjoner, og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig større likhet med private markedskoblede bedrifter enn med offentlig budsjettkoplet forvaltning når det gjelder anskaffelse av inntekter for å finansiere påløpte utgifter.

Med uttrykket ideelle organisasjoner (engelsk: *non-profit organizations*) refereres det til andre organisasjoner enn offentlig forvaltning som ikke har lønnsomhet som målsetting. Eksempler på slike organisasjoner er Norges Røde kors, Kirkens Bymisjon, Frelsesarmeen, idrettsklubber og musikkorps. Et annet eksempel på ideelle organisasjoner er borettslag. Et borettslag opprettes nemlig for å skaffe og forvalte borettslagsleilighetene til andelseierne; det opprettes ikke for å involvere seg i en hvilken om helst lønnsom aktivitet (f.eks. kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester).

Dette betyr at ideelle organisasjoner har større likhet med offentlig forvaltning som heller ikke har en lønnsomhetsmålsetting, enn med private bedrifter som nettopp har en lønnsomhetsmålsetting for sine aktiviteter. Dette tilsier at kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk (FKAM), som er utviklet for bruk i offentlig forvaltning og bruker enkel bokføring (se f.eks. Monsen 2011a,b), burde være av interesse å bruke også i ideell sektor. Med dette som utgangspunkt har jeg tidligere brukt FKAM ved utarbeidelse av regnskapet for et borettslag. Samtidig som FKAM ble overført fra offentlig til ideell sektor, eksemplifisert ved et borettslag, ble FKAM videreutviklet for også å rapportere interessante opplysninger som ikke rapporteres innenfor rammen av FKAM. I denne forbindelse utviklet jeg begrepene *ideellkameralistikk* (IKAM) og *statuskameralistikk* (SKAM) som betegnelser på de to videreutviklede variantene av FKAM (se Monsen, 2011c; se også Monsen, 2010; 2011d).

Formålet med denne artikkelen er å illustrere de to videreutviklede variantene av FKAM: IKAM og SKAM. Selv om de er utviklet for bruk i ideell sektor, mener jeg at de også er av interesse å bruke i offentlig forvalt-

ning, fordi de inneholder samme pengeinformasjon som FKAM og dessuten ytterligere interessante opplysninger som mangler innenfor rammen av FKAM.

Artikkelen er strukturert slik: I neste avsnitt gis det en innføring i FKAM. Deretter presenteres et talleks-empel, som i etterfølgende avsnitt brukes for å illustrere IKAM og SKAM. Og basert på disse to nye variantene av kameralregnskap utarbeides deretter følgende to oversikter: oversikt over inntekter og utgifter samt oversikt over pengestatus. Artikkelen avsluttes med en konklusjon.

### FORVALTNINGSKAMERALISTIKK

Hovedformålet med FKAM er å rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning (se f.eks. Monsen 2011a,b). Dette betyr at FKAM skal rapportere informasjon som viser om inntektene er brukt til å finansiere politisk vedtatte utgifter, slik det fremgår av budsjettet. Et *pengeperiodiseringsprinsipp* (i form av *anordningsprinsippet*; mer om dette nedenfor) brukes derfor for å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirksomhet. FKAM representerer derfor et *pengeregnskap i form av et anordningsregnskap*.

### BOKFØRING

Det enkle bokholderis prinsipp samt den kameralistiske enkeltsidige kontoen med en inntektsside og en utgiftsside brukes i FKAM (se tabell 1). Dette innebærer at én eller flere enkle bokføringer foretas på den kameralistiske kontoen. På hver av sidene til denne kontoen finner vi følgende fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R). Innenfor FKAM bokføres inntekter som er anordnet for innbetaling i AO-kolonnen på inntektssiden, og utgifter som er anordnet for utbetaling, bokføres i AO-kolonnen på utgiftssiden. Når en anordnet inntekt mottas innbetalt, bokføres innbetalingen i V-kolonnen på inntektssiden. På tilsvarende måte bokføres utbetaling av en anordnet utgift i V-kolonnen på utgiftssiden. På denne måten følges bokføringsregel (1), som sier at ingen V-bokføring kan foretas uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring. Bokføringsregel (2) sier at restbeløpet ved slutten av perioden som skal overføres til etterfølgende periode, fremkommer på følgende måte: Rester overført = Rester brakt frem + Anordning – Virkelig utfall ( $R = RF + AO - V$ ).

TABELL 1 Den kameralistiske kontoen

BOKFØRINGSSTED	INNETEKTER				UTGIFTER			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

Ettersom den kameralistiske kontoen består av en inntektsside og en utgiftsside, brukes kun én av de to sidene sammen med det enkle bokholderis prinsipp: Inntekter bokføres på inntektssiden, og utgifter bokføres på utgiftssiden. Dette innebærer at de to kameralistiske bokføringsreglene som er forklart ovenfor, gjelder separat på inntektssiden og utgiftssiden til den kameralistiske kontoen.

#### FIRE OPPGAVER

For å oppfylle sitt hovedformål (dvs. rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av skatteinntekter) har FKAM fire oppgaver. Den første oppgaven er å bidra til *budsjettkontroll* i form av en sammenligning av regnskapstall (hentet fra den kameralistiske kontoen) og budsjettall (hentet fra budsjettet). Når det gjelder budsjettet, står vi ikke overfor alternative beløp å bruke: Inntektene og utgiftene i budsjettet er planlagt både å bli anordnet for innbetaling og utbetaling og å bli innbetalt og utbetalt i budsjettåret. Når det derimot gjelder hvilke regnskapstall som bør brukes som sammenligningsgrunnlag for budsjettallene, står vi overfor to alternativer som fører til utfallsavslutning eller anordningsavslutning (von Wysocki 1965). *Utfallsavslutning* baseres på bruk av inntekter og utgifter som er innbetalt og utbetalt, hentet fra V-kolonnene til den kameralistiske kontoen (på inntektssiden og utgiftssiden). *Anordningsavslutning* baseres derimot på bruk av inntekter og utgifter som er anordnet for innbetaling og utbetaling, hentet fra AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen (på inntektssiden og utgiftssiden). Ifølge von Wysocki (1965) har tradisjonen i statssektoren bestått i utfallsavslutning (s. 35), mens tradisjonen i kommunesektoren har bestått i anordningsavslutning (s. 36).

Den andre oppgaven til FKAM er *inn-/utbetalingskontroll*. Både den kameralistiske kontoen med egne kolonner for anordnede (AO) og utførte (V) beta-

linger og forvaltningskameralistisk enkel bokføring med dens to bokføringsregler (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og  $R = RF + AO - V$ ), er spesielt utviklet for at inn-/utbetalingskontrollen skal kunne foregå som en integrert del av selve bokføringen (Müllhaupt 1987, se også Monsen 2011a,b). Dette betyr at kontroll med innbetalingene (rapportert i V-kolonnen på inntektssiden til den kameralistiske kontoen) foregår ved at de sammenlignes med inntekter som er anordnet for innbetaling (rapportert i AO-kolonnen på inntektssiden til denne kontoen). På tilsvarende måte kontrolleres utbetalingene (rapportert i V-kolonnen på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen) ved at de sammenlignes med utgifter som er anordnet for utbetaling (rapportert i AO-kolonnen på utgiftssiden til denne kontoen). Sagt på en annen måte: Inn-/utbetalingskontrollen utgjør en integrert del av bokføringen innenfor FKAM, ved at AO- og V-beløp sammenlignes (jf. vannrett studering av den kameralistiske kontoen).

I tillegg til denne inn-/utbetalingskontrollen (i form av at inn-/utbetalinger sammenlignes med inn-/utbetalingsanordninger) er det også viktig å kontrollere selve inn- og utbetalingene, referert til som *kassekontroll*. Dette er derfor FKAMs tredje oppgave og foregår ved at V-kolonnene studeres loddrett. I V-kolonnene bokføres innbetalingene og utbetalingene på inntektssiden og utgiftssiden til den kameralistiske kontoen. Netto kasseendring fremkommer dermed som forskjellen mellom samtlige bokføringer i V-kolonnen på inntektssiden (dvs. summen av periodens innbetalinger) og samtlige bokføringer i V-kolonnen på utgiftssiden (dvs. summen av periodens utbetalinger).

I FKAM brukes et pengeperiodiseringsprinsipp i form av anordningsprinsippet for å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkninger. Dette innebærer at inntekter og utgifter bokføres i AO-kolonnene til den kameralistiske kon-

TABELL 2 Talleksempel

	(1) BUDSJETT	(2) PÅLØPT	(3) ANORDNET	(4) BETALT
(1) Driftsinntekt	16 500	16 000	15 000	14 500
(2) Driftsutgift	10 500	11 000	10 000	9 900
(3) Renteutgift	20	20	20	20
(4) Låneinntekt	2 000	2 000	2 000	2 000
(5) Avdragsutgift	200	200	200	200
(6) Investeringsutgift	3 000	3 000	3 000	3 000

toen (på inntektssiden og utgiftssiden) når de anordnes for innbetaling og utbetaling. Når AO-kolonnene studeres loddrett, fremkommer dermed et pengeresultat som forskjellen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter. *Rapportering av et pengeresultat* er derfor FKAMs fjerde oppgave og viser i hvilken grad utgifter som er anordnet for utbetaling, er finansiert av inntekter som er anordnet for innbetaling.

#### TALLEKSEMPEL

En organisasjon har en kassebeholdning på 2 000 ved begynnelsen av perioden. For budsjett- og regnskapsperioden står vi overfor opplysningene i Tabell 2.

Kolonne (1) *Budsjett* viser budsjetterte inntekter/utgifter. Etersom budsjettet relaterer seg til en kommende periode (budsjettåret), har vi ingen påløpte beløp her. Vi har heller ikke noe skille mellom betalingsanordninger og utførte betalinger, fordi de budsjetterte inntektene/utgiftene er planlagt innbetalt/utbetalt etter at det er gitt inn-/utbetalingsanordninger. De tre siste kolonnene viser derimot regnskaps-tall. Kolonne (2) *Påløpt* viser inntekter/utgifter som er påløpt. Kolonne (3) *Anordnet* viser inntekter/utgifter som er anordnet (anvist) for innbetaling/utbetaling. Kolonne (4) *Betalt* viser inntekter/utgifter som er innbetalt/utbetalt.

#### IDEELLKAMERALISTIKK

Talleksempels inntekter og utgifter bokføres på den kameralistiske kontoen i tabell 3, som inneholder tre regnskapsavdelinger: Regnskapsavdeling 1 (RA1: Inntekter), Regnskapsavdeling 2 (RA2: Utgifter) og Regnskapsavdeling 3 (RA 3: Avslutning). I RA1 og RA2 brukes forvaltningskameralistisk enkel

bokføring, noe som medfører at inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på deres respektive pengevirkninger ved bruk av anordningsprinsippet (i AO-kolonnene). I RA3 brukes imidlertid ikke anordningsprinsippet, for her bokføres kassebeholdningen og nettoinntekten (i motsetning til anordnede inntekter og anordnede utgifter). Likevel brukes de to grunnleggende kameralistiske bokføringsreglene også i RA3 på samme regnskapstekniske måte som i RA1 og RA2 (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og  $R = RF + AO - V$ ). Kameralistisk enkel bokføring brukes følgelig i alle de tre regnskapsavdelingene i tabell 3.

Tabell 3 er utarbeidet på følgende måte: Vi starter med å bokføre kassebeholdningen på 2 000 ved begynnelsen av perioden på kameralkontoens inntektsside i RA3 (Inntekter - RF = 2 000). Deretter bokfører vi inntektene på kameralkontoens inntektsside i RA1, mens utgiftene bokføres på kameralkontoens utgiftsside i RA2.

Driftsinntekt (1) er påløpt med 16 000, og det er gitt en innbetalingsanordning for 15 000 av dette beløpet (Inntekter - AO = 15 000). Av sistnevnte beløp er kun 14 500 mottatt som innbetaling (Inntekter - V = 14 500), noe som medfører at det fremkommer et beløp (dvs. fordring som det er gitt innbetalingsanordning for, men ikke mottatt innbetalt) på 500 i den kameralistiske kontoens restkolonne (Inntekter - R = RF + AO - V = 0 + 15 000 - 14 500 = 500). Driftsutgift (2) er påløpt med 11 000, og det er gitt en utbetalingsanordning for 10 000 av dette beløpet (Utgifter - AO = 10 000). Av sistnevnte beløp er kun 9 900 utbetalt (Utgifter - V = 9 900), noe som medfører at det fremkommer et beløp (dvs. gjeld som det er gitt utbetalingsanordning for, men

TABELL 3 Ideellkameralistikk (IKAM)

	INNTEKTER				UTGIFTER			
	RESTER BRAKT FREM (RF)	ANORD- NING (AO)	VIRKELIG UTFALL (V)	RESTER OVER- FØRT (R)	RESTER BRAKT FREM (RF)	ANORD- NING (AO)	VIRKELIG UTFALL (V)	RESTER OVER- FØRT (R)
RA1: INNTEKTER								
1) Driftsinntekt		15 000	14 500	500				
4) Låneinntekt		2 000	2 000					
Sum RA1	0	17 000	16 500	500				
RA2: UTGIFTER								
2) Driftsutgift						10 000	9 900	100
3) Renteutgift						20	20	
5) Avdragsutgift						200	200	
6) Investeringsutg.						3 000	3 000	
Sum RA2					0	13 220	13 120	100
RA3: AVSLUTNING								
Sum RA1 og RA1I		17 000	16 500	500	0	13 220	13 120	100
Kassebeholdning	2 000	3 380		5 380		3 380	3 380	
Nettoinntekt						3 780		3 780
SUM	2 000	20 380	16 500	5 880	0	20 380	16 500	3 880

RA = regnskapsavdeling

Inn-/utbetalingsanordninger er gitt for inntekter/utgifter i RA1 og RA2.

som ikke er utbetalt) på 100 i den kameralistiske kontoens restkolonne (Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 10 000 – 9 900 = 100).

Renteutgift (3) på 20 er anordnet for utbetaling (Utgifter – AO = 20) og utbetalt (Utgifter – V = 20). Dermed er det ingen restbeløp ved slutten av perioden (Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 20 – 20 = 0). Før låneinntekten (dvs. gjeldsinntekten) (4) kan motas og bokføres på den kameralistiske kontoen med 2 000 (Inntekter – V = 2 000), må det gis og bokføres en innbetalingsanordning for dette beløpet (Inntekter – AO = 2 000). Dermed blir det ingen restbeløp på inntektssiden (Inntekter – R = RF + AO – V = 0 + 2 000 – 2 000 = 0). Avdragsutgift (5) er anordnet for utbetaling og utbetalt med 200 (Utgifter – AO = 200 og Utgifter – V = 200; Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 200 – 200 = 0). Det er videre utbetalt en kontant investeringsutgift (6) på 3 000, etter at det først ble gitt en utbetalingsanordning for dette beløpet. Bokføringen på den kameralistiske kontoen blir slik: Utgifter – AO

= 3 000, Utgifter – V = 3 000 og Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 3 000 – 3 000 = 0.

Netto kasseendring fremkommer som forskjellen mellom Inntekter – V og Utgifter – V:

Inntekter – V (RA1) (14 500 + 2 000)	16 500
Utgifter – V (RA2) (9 900 + 20 + 200 + 3 000)	<u>-13 120</u>
Netto kasseendring	<u>3 380</u>

Vi bokfører denne kasseøkningen i V-kolonnen på utgifts-siden i RA3 (Utgifter – V = 3 380) samtidig med en AO-bokføring på samme side av den kameralistiske kontoen i RA3 (bokføringsregel 1) (Utgifter – AO = 3 380). Dessuten bokfører vi dette beløpet i AO-kolonnen på inntektssiden i RA3 (Inntekter – AO = 3 380). Sistnevnte bokføring har følgende to virkninger: For det første opphever den påvirkningen på nettoinntekten av den første AO-bokføringen (Inntekter – AO minus Utgifter – AO = 3 380 – 3 380 = 0). For det andre øker den kassebeholdningen (Inntekter – R = RF + AO – V = 2 000 + 3 380 – 0 = 5 380).

TABELL 4 Statuskameralistikk (SKAM)

	INNTEKTER				UTGIFTER			
	RESTER BRAKT FREM (RF)	ANORD- NING (AO)	VIRKELIG UTFALL (V)	RESTER OVER- FØRT (R)	RESTER BRAKT FREM (RF)	ANORD- NING (AO)	VIRKELIG UTFALL (V)	RESTER OVER- FØRT (R)
Driftsfordring	0	1 000		1 000				
Kortsiktig dr.gjeld					0	1 000		1 000
Rentegjeld					0			0
Langsiktig gjeld					0	2 000	200	1 800
Investering	0	3 000	300	2 700				

Inn-/utbetalingsanordninger er ikke gitt eller skal ikke gis.

Nettoinntekten fremkommer som forskjellen mellom  
 Inntekter – AO og Utgifter – AO:  
 Inntekter – AO (RA1 + RA3) (15 000 + 2 000) +  
 (3 380) = (17 000 + 3 380) 20 380  
 Utgifter – V (RA2 + RA3) (10 000 + 20 + 200 +  
 3 000) + (3 380) = (13 220 + 3 380) -16 600  
 Nettoinntekt 3 780

Vi bokfører denne positive nettoinntekten i AO-kolonnen på utgiftssiden i RA3 (Utgifter – AO = 3 780), og ved bruk av den andre kameralistiske bokføringsregelen (regel 2) overføres denne nettoinntekten til restkolonnen på utgiftssiden i RA3 (Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 3 780 – 0 = 3 780).

Oppsummert kan vi konstatere at tabell 3 rapporterer pengevirkningene av inntektene og utgiftene ved hjelp av anordningsprinsippet (i RA1 og RA2; FKAM), supplert med rapportering av kassebeholdningen (ved begynnelsen og slutten av perioden samt kasseendringen i løpet av perioden) og nettoinntekten (som differansen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter) (i RA3). Dette betyr at tabell 3 representerer en videreutviklet variant av FKAM som omtales som *ideellkameralistikk* (IKAM), fordi den er utviklet for en ideell organisasjon. Bokføringsmetoden som er brukt i tabell 3, som er en videreutviklet variant av forvaltningskameralistisk enkel bokføring, omtales som *ideellkameralistisk enkel bokføring*.

#### STATUSKAMERALISTIKK

Den kameralistiske kontoen i tabell 4 inneholder opplysninger om følgende poster: driftsfordring som det

ikke er gitt innbetalingsanordning for, samt kortsiktig driftsgjeld, rentegjeld og langsiktig gjeld som det ikke er gitt utbetalingsanordninger for. Dessuten finnes det her opplysninger om investeringen (anleggsmiddelet) som det ikke skal gis innbetalingsanordning for (jf. utbetalingsanordning er gitt for investeringsutgiften og er rapportert i RA2 i tabell 3).

De to kameralistiske bokføringsreglene (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og  $R = RF + AO - V$ ) brukes også ved utarbeidelse av tabell 4. Til forskjell fra tabell 3, som rapporterer inntekter/utgifter som det er gitt inn-/utbetalingsanordninger for (RA1 og RA2), rapporterer tabell 4 inntekter/utgifter som er påløpt, men som det ennå ikke er gitt inn-/utbetalingsanordninger for (driftsfordring, kortsiktig driftsgjeld, rentegjeld og langsiktig gjeld). Også andre opplysninger av interesse (investering) rapporteres i tabell 4.

Tabell 4 er utarbeidet på følgende måte: Driftsinntekt (1) er påløpt med 16 000, og det er gitt innbetalingsanordning for 15 000 av dette beløpet. Dermed er det påløpt en driftsinntekt med 1 000 (16 000 – 15 000 = 1 000) som det ikke er gitt innbetalingsanordning for. Dette beløpet bokføres som driftsfordring på kameralkontoens inntektsside (Inntekter – AO = 1 000 og Inntekter – R = RF + AO – V = 0 + 1 000 – 0 = 1 000).

Driftsutgift (2) er påløpt med 11 000, og det er gitt utbetalingsanordning for 10 000 av dette beløpet. Dermed er det påløpt en driftsutgift med 1 000 (11 000 – 10 000 = 1 000) som det ikke er gitt utbetalingsanordning for. Dette beløpet bokføres som kortsiktig driftsgjeld på kameralkontoens utgiftsside (Utgifter

– AO = 1 000 og Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 1 000 – 0 = 1 000).

Renteutgift (3) er påløpt med 20, og det er gitt utbetalingsanordning for hele dette beløpet. Dermed er det ingen påløpt renteutgift som det ikke er gitt utbetalingsanordning for (20 – 20 = 0). Følgelig blir det ingen bokføring på kameralkontoens utgiftsside.

Låneinntekt (4) er påløpt med 2 000, og avdragsutgift (5) er påløpt med 200, noe som medfører et restbeløp for påløpt langsiktig gjeld på 1 800 (2 000 – 200 = 1 800) ved slutten av perioden. Ettersom det ikke er gitt utbetalingsanordning for dette beløpet, foretar vi følgende bokføringer av langsiktig gjeld på kameralkontoens utgiftsside: Utgifter – AO = 2 000, Utgifter – V = 200 og Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 2 000 – 200 = 1 800.

Investeringsutgift (6) er påløpt med 3 000. Basert på at denne investeringen (i form av et anleggsmiddel) har en forventet levetid på ti år, noe som gir en årlig avskrivning på 300, foretar vi følgende bokføringer på kameralkontoens inntektsside: Inntekter – AO = 3 000, Inntekter – V = 300 og Inntekter – R = RF + AO – V = 0 + 3 000 – 300 = 2 700.

Oppsummert kan vi konstatere at tabell 4 rapporterer restbeløp, eller med andre ord statusbeløp, for utvalgte poster og omtales som *statuskatedralistikk* (SKAM). Bokføringsmetoden som er brukt i tabell 4, er en videreutviklet variant av forvaltningskatedralistisk enkel bokføring, utarbeidet for bruk ved utarbeidelse av SKAM. Derfor omtales denne bokføringsmetoden som *statuskatedralistisk enkel bokføring*.

#### OVERSIKT OVER INNTEKTER OG UTGIFTER

Med utgangspunkt i IKAM (regnskapstall; se tabell 3) og budsjettet (budsjettall; se kolonne (1) i talleksemplet) utarbeides det en oversikt over inntekter og utgifter. Denne oversikten viser anordnede inntekter/utgifter (regnskapstall), budsjetterte inntekter/utgifter samt avvik mellom anordnede inntekter/utgifter og budsjetterte inntekter/utgifter (se s. 46).

En anordnet inntekt er en påløpt inntekt som er anordnet for innbetaling, mens en anordnet utgift er en påløpt utgift som er anordnet for utbetaling. Disse inn-/utbetalingsanordningene vil ikke endres, selv om det skulle bli foretatt endringer av ulike regnskapsregler. Derfor vil inn-/utbetalingsanordningene for ulike år være direkte sammenlignbare, uten at det er nød-

vendig å foreta korrigeringer som følge av eventuelle regnskapsprinsippendringer (talleksemplet fokuserer kun på ett år; se Monsen 2011c for en illustrasjon av dette poenget når vi fokuserer på utviklingen over flere år). Det er heller ingen problemer forbundet med å sammenligne anordnede inntekter/utgifter med budsjetterte inntekter/utgifter (omtalt som anordningsavslutning foran i artikkelen). Årsaken til dette er at budsjetterte inntekter/utgifter er planlagt både anordnet for innbetaling/utbetaling og innbetalt/utbetalt i budsjettåret.

Oversikten over inntekter og utgifter er utarbeidet med utgangspunkt i IKAM og budsjettet. Følgende fremgangsmåte er benyttet: Regnskapsførte inntekter/utgifter (i form av anordnede inntekter/utgifter) er hentet fra anordningskolonnene (AO) på inntektsiden/utgiftssiden til den katedralistiske kontoen i tabell 3. Budsjetterte inntekter/utgifter er derimot hentet fra budsjettet (se kolonne (1) i talleksemplet). Med utgangspunkt i nettoinntekten er kasseendringen rapportert etter at det er tatt hensyn til endringene i driftsfordring og kortsiktig driftsgjeld (dvs. driftsfordring/kortsiktig driftsgjeld som det er gitt inn-/utbetalingsanordning for). Disse endringene er hentet fra restkolonnene i tabell 3 (jf. endringer fra RF til R).

Oversikten over inntekter og utgifter rapporterer blant annet nettoforskjellen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter i perioden (3 780 i talleksemplet). Denne nettoinntekten rapporteres også i oversikten over pengestatus og forklarer nettoendringen i pengebeholdningen (i form av kassebeholdning og fordringer minus kortsiktig gjeld) i løpet av samme periode (3 780 i talleksemplet; se nedenfor).

#### OVERSIKT OVER PENGESTATUS

Oversikten over pengestatus rapporterer status for følgende poster ved begynnelsen og slutten av perioden: kassebeholdning og fordringer samt kortsiktig gjeld og pengebeholdning (se s. 47). Pengebeholdningen fremkommer som kassebeholdning og fordringer minus kortsiktig gjeld. Dette betyr at denne oversikten rapporterer pengestatus i form av penger tilgjengelig for umiddelbar bruk (kassebeholdning), pengekrav (fordringer som det er gitt innbetalingsanordninger for) og pengeforpliktelse (kortsiktig gjeld som det er gitt utbetalingsanordninger for). Som et tillegg er det gitt supplerende opplysninger om statusbeløp for inntekter/utgifter som

## OVERSIKT OVER INNTEKTER OG UTGIFTER\*

	REGNSKAP	BUDSJETT	AVVIK
<b>DRIFTSAKTIVITETER:</b>			
Driftsinntekt	15 000	16 500	-1 500
Driftsutgift	-10 000	-10 500	500
Renteutgift	-20	-20	0
<b>A. NETTO DRIFTSINNEKT</b>	<b>4 980</b>	<b>5 980</b>	<b>-1 000</b>
<b>INVESTERINGSAKTIVITETER:</b>			
Investeringsinntekt	0	0	0
Investeringsutgift	-3 000	-3 000	0
<b>B. NETTO INVESTERINGSUTGIFT</b>	<b>-3 000</b>	<b>-3 000</b>	<b>0</b>
<b>FINANSIERINGSAKTIVITETER:</b>			
Låneinntekt	2 000	2 000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
<b>C. NETTO FINANSIERINGSINNEKT</b>	<b>1 800</b>	<b>1 800</b>	<b>0</b>
<b>NETTOINNEKT (A + B + C)</b>	<b>3 780</b>	<b>4 780</b>	<b>-1 000</b>
<b>ENDRING KASSEBEHOLDNING:</b>			
Nettoinntekt	3 780		
Økning driftsfordring	-500		
Økning kortsiktig driftsgjeld	100		
<b>ENDRING KASSEBEHOLDNING</b>	<b>3 380</b>		

\* Inn-/utbetalingsanordninger er gitt for inntektene/utgiftene.

er påløpt, men ennå ikke anordnet for innbetaling/utbetaling (driftsfordring, kortsiktig driftsgjeld og langsiktig gjeld). Dessuten rapporteres det her opplysninger om andre poster av interesse (investering).

Oversikten over pengestatus er utarbeidet med utgangspunkt i IKAM og SKAM. Følgende fremgangsmåte er benyttet: Kassebeholdning og fordringer samt kortsiktig gjeld er hentet fra restkolonnene (RF og R) i tabell 3. På tilsvarende måte er de supplerende opplysningene hentet fra restkolonnene (RF og R) i tabell 4.

**KONKLUSJON**

Ved å utarbeide regnskap i form av IKAM rapporteres samme pengeinformasjon som den som rapporteres innenfor FKAM (jf. RA1 og RA2 i tabell 3 representerer FKAM). Derfor kan IKAM brukes for å oppfylle de fire

oppgavene til FKAM: budsjettkontroll, inn-/utbetalingskontroll, kassekontroll og rapportering av et pen-geresultat. Fordelen med å bruke IKAM sammenlignet med FKAM relaterer seg til det forhold at kassebeholdningen og nettoinntekten fremgår direkte av bokføringen innenfor IKAM (jf. RA3 i tabell 3 er en del av IKAM), mens kassebeholdningen og nettoinntekten rapporteres som et supplement til bokføringen innenfor FKAM (jf. RA3 i tabell 3 er ikke en del av FKAM). Hvis IKAM suppleres med SKAM, rapporteres dessuten ytterligere opplysninger av interesse (om statusbeløp for poster som det ikke er gitt eller ikke skal gis inn-/utbetalingsanordninger for). Disse opplysningene rapporteres nemlig ikke innenfor rammen av FKAM (verken som en del av bokføringen eller som et tillegg til bokføringen). Og hvis IKAM og SKAM utarbeides, blir det enkelt å utarbeide



## OVERSIKT OVER PENGESTATUS

	BEGYNNELSEN AV PERIODEN	SLUTTEN AV PERIODEN
<b>KASSEBEHOLDNING OG FORDRINGER*:</b>		
Kassebeholdning	2 000	5 380
Driftsfordring	0	500
<b>SUM (A)</b>	<b>2 000</b>	<b>5 880</b>
<b>KORTSIKTIG GJELD*:</b>		
Kortsiktig driftsgjeld	0	100
<b>SUM (B)</b>	<b>0</b>	<b>100</b>
<b>PENGEBEHOLDNING:</b>		
Pengebeholdning 01.01. (A-B)		2 000
Nettoinntekt		3 780
<b>PENGEBEHOLDNING 31.12. (A-B)</b>		<b>5 780</b>
<b>SUPPLERENDE OPPLYSNINGER**:</b>		
Driftsfordring	0	1 000
Kortsiktig driftsgjeld	0	1 000
Langsiktig gjeld	0	1 800
Investering	0	2 700

\* Inn-/utbetalingsanordninger er gitt.

\*\* Inn-/utbetalingsanordninger er ikke gitt eller skal ikke gis.

en oversikt over inntekter og utgifter samt en oversikt over pengestatus med utvalgte supplerende opplysninger ved ganske enkelt å hente de aktuelle beløpene fra de relevante kolonnene i IKAM og SKAM.

Som oppsummering kan vi konstatere at IKAM rapporterer samme pengeinformasjon som FKAM, med

tillegg av kassebeholdningen og nettoinntekten. Dessuten rapporterer SKAM supplerende opplysninger av interesse som ikke rapporteres innenfor FKAM. Konklusjonen blir derfor følgende: Det vil være fordelaktig å bruke IKAM og SKAM istedenfor FKAM – både i ideell sektor og i offentlig forvaltning. M

## REFERANSER

- Danielsson, A. (1977). *Företagsekonomi – en översikt*. Lund: Studentlitteratur.
- Monsen, N., Regnskap for boligbyggelag og borettslag (Norges handelshøyskole: Rapport, 2. utgave 2010).
- Monsen, N. (2011a). Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor. Rapport. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Monsen, N. (2011b). Forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning. Rapport. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Monsen, N. (2011c). Accounting for nonprofit organizations: A case study of a Norwegian housing co-operative. Working Paper. Bergen: Norges Handelshøyskole.
- Monsen, N., Borettslagsregnskap: en casestudie, *Magma* (2011d), nr. 5, s. 74–88.
- Mülhaupt, L. (1987). *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- von Wysocki, K. (1965). *Kameralistisches Rechnungswesen*. Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag.