

Perioderegnskap for offentlige organisasjoner:

En regnskapsteoretisk diskusjon

av

Norvald Monsen

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

For publisert versjon, se:

Monsen, N., Perioderegnskap for offentlige organisasjoner: En regnskapsteoretisk diskusjon, *Beta* (2014), nr. 2, s. 75-106.

Perioderegnskap for offentlige organisasjoner:

En regnskapsteoretisk diskusjon

Abstract

Når offentlige organisasjoner skal utarbeide regnskap for en bestemt periode, kan de periodisere sine inntekter og utgifter til denne perioden ved bruk av ulike periodiseringsprinsipp, noe som resulterer i ulike typer av perioderegnskap, eller m.a.o. ulike perioderegnskapsmodeller. Formålet med artikkelen er derfor, *med utgangspunkt i et regnskapsteoretisk perspektiv*, å diskutere hvilke(n) regnskapsmodell(er) som bør velges for offentlige organisasjoner.

Innledning

Regnskap for private bedrifter omtales ofte som perioderegnskap (engelsk: *accrual accounting*; se f.eks. Elliott og Elliott, 2002; Penman, 2004), noe som indikerer at regnskap for offentlige organisasjoner som er forskjellig fra regnskap for private bedrifter, ikke er perioderegnskap. Og i forlengelsen av dette argumenteres det ofte for at regnskap i offentlig sektor derfor bør erstattes av dette perioderegnskapet (se f.eks. NOU 2003:06; Revisorforeningen, 2012). Etter min mening er dette en uheldig og lite informativ begrepsbruk. Alle regnskap er nemlig perioderegnskap, selv om periode-lengdene kan variere: Et årsregnskap (enten det utarbeides i privat eller offentlig sektor) er et perioderegnskap for et år, mens et halvårsregnskap er et perioderegnskap for et halvt år. På tilsvarende måte er et prosjektrengnskap et perioderegnskap for prosjektperioden, som kan være kortere eller lengere enn et år.

Med dette som utgangspunkt skal artikkelen presentere og sammenligne tre ulike typer perioderegnskap, eller m.a.o. tre ulike regnskapsmodeller: forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap. Og basert på denne sammenligningen, er formålet med artikkelen å diskutere, *med utgangspunkt i et regnskapsteoretisk perspektiv*, hvilke(n) regnskapsmodell(er) bør velges ved utarbeidelse av perioderegnskap for offentlige organisasjoner.

Artikkelen er strukturert slik: Neste avsnitt presenterer en kontekstuell referanseramme (privat vs. offentlig sektor), fulgt av en begrepsmessig referanseramme (inntekter og utgifter). Deretter presenteres et talleksempel som i etterfølgende avsnitt brukes for å

illustrere ulike regnskapsmodeller (forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap). Artikkelen diskusjon følger deretter, før en konklusjon avslutter artikkelen.

Privat vs. offentlig sektor

Johns (1951) sammenfatter viktige likheter og ulikheter mellom privat sektor og offentlig forvaltning (omtalt som offentlig sektor) på følgende måte:

”Man må skille skarpt mellom *privat sektor* på den ene siden og *offentlig sektor* på den annen side. I begge sektorene pådrar man seg *utgifter* for å kunne produsere *varer og tjenester (ytelser)*. Verdien på ytelsene bør alltid være større enn verdien på det som man må gi avkall på for å kunne fremstille ytelsene. Et resultatstrev finnes følgelig i begge sektorene. De respektive *resultatregnskapene* er imidlertid svært forskjellige. I offentlig sektor kan man bare utarbeide et *pengeresultatregnskap*, i privat sektor et *lønnsomhetsresultatregnskap*. Innenfor offentlig sektor (staten, kommunene, fylkene, delstatene osv.) tilbyr man ytelse for å utføre *offentlige oppgaver*. Disse ytelsene selges ikke. Hvis det i det hele tatt kreves betaling for disse ytelsene, er det i form av *gebyr* og ikke *priser*. Disse gebyrene har liten eller ingen sammenheng med *kostnadene* for å fremstille ytelsene. Kostnadene dekkes ikke inn via priser, men blir derimot dekket inn på annen måte, hovedsakelig gjennom *beskatningen*. I et bestemt år blir det ikke krevd inn akkurat så mye i skatt som det beløp man har pådratt seg for å fremstille de offentlige ytelsene. Samfunns- og finansielle overveielser og muligheter bestemmer omfanget på og forholdet mellom inntekter og utgifter.” (Johns, 1951, s. 5; oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Danielsson (1977) grupperer organisasjoner i to grupper: markedskoblede og budsjettkoblede organisasjoner. Og ved å kombinere resonnementene til Johns (1951) og Danielsson (1977), fremkommer følgende: I privat sektor finner vi private bedrifter som skaffer seg inntekter for å finansiere sine utgifter gjennom markedsmessige bytetransaksjoner i form av kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester. Private bedrifter tilhører derfor gruppen av markedskoblede organisasjoner (jf. Danielsson, 1977), og ettersom de har lønnsomhetsmåling for sine markedsmessige bytetransaksjoner, utarbeider de lønnsomhetsregnskap (jf. Johns, 1951).

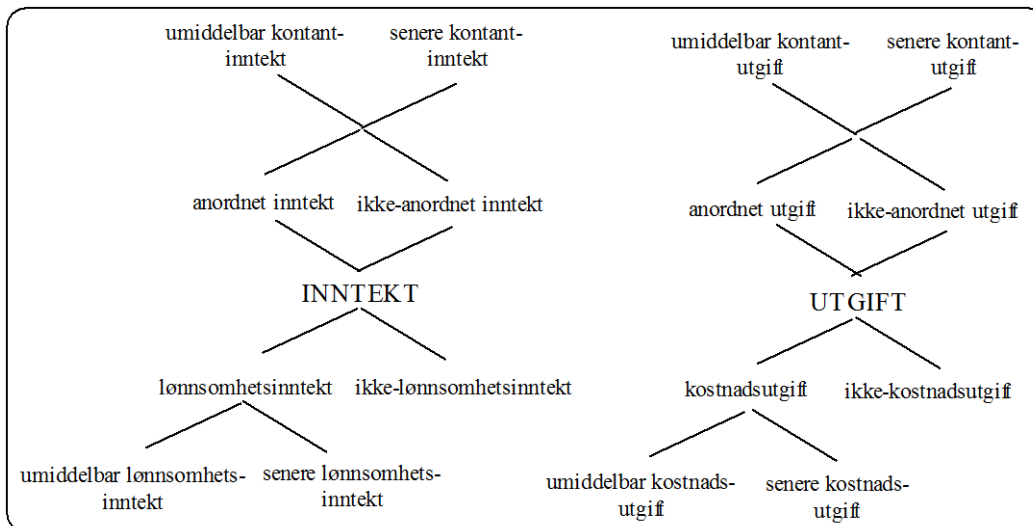
I offentlig sektor finner vi derimot en forvaltning som skaffer seg inntekter for å finansiere sine utgifter gjennom enveis pengetransaksjoner. For å eksemplifisere: Offentlig forvaltning mottar skatteinntekt fra en skattebetaler uten å gi en direkte motytelse. Deretter bruker forvaltningen denne skatteinntekten til å finansiere (en del av) utgiftene som påløper ved tjenesteyting til en annen innbygger, som ikke betaler direkte for tjenesten. Dessuten bruker forvaltningen budsjettet til å fordele skatteinntektene (og andre inntekter) som mottas av økonomiavdelingen til andre avdelinger (slik som skole- og helseavdelingene), slik at de kan finansiere utgiftene som påløper ved tjenesteproduksjonen (slik som undervisning og vedlikehold). Offentlig forvaltning tilhører derfor gruppen av budsjettkoblede organisasjoner (jf. Danielsson,

1977), og ettersom de står overfor enveis pengetransaksjoner, hvor det ikke er noen kausalsammenheng mellom utgiftene og inntektene kan de ikke utarbeide lønnsomhetsregnskap (se Mülhaupt, 1987, s. 67), men derimot pengeregnskap (jf. Johns, 1951).

I offentlig sektor finner vi også offentlige bedrifter, slik som kommunale elektrisitetsverk og busselskap, i tillegg til budsjettkoblet forvaltning. Disse bedriftene finansieres av inntekter som mottas i bytte mot tjenesteytelser (strøm og busstransport) til innbyggerne (strømkundene og busspassasjerene). Dette medfører at offentlige bedrifter mottar inntekter gjennom markedsmessige byttetransaksjoner og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner. Offentlige bedrifter har følgelig flere likheter med private markeds-koblede bedrifter enn med offentlig budsjettkoblet forvaltning når det gjelder tilgang på inntekter for å finansiere påløpte utgifter. I likhet med private bedrifter kan derfor også offentlige bedrifter omtales som markeds-koblede bedrifter, som har behov for informasjon om lønnsomhetsvirkningen av sine påløpte inntekter og utgifter.

Inntekter og utgifter

Mülhaupt (1987; tysk tekst) definerer begrepet *Einnahme* (inntekt) som krav på innbetaling og begrepet *Ausgabe* (utgift) som forpliktelse til utbetaling. Ettersom alle organisasjoner må finansiere sine utgifter med inntekter, fremhever han at inntekt og utgift er de to hovedbegrepene i et regnskap. Inntektene og utgiftene vil alltid ha pengevirksomhet som påvirker en organisasjons pengebeholdning i form av pengeeiendeler (slik som kassebeholdning og fordringer) minus gjeld. Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha lønnsomhetsvirkning som påvirker organisasjonens egenkapital i form av pengeeiendeler og ikke pengeeiendeler (slik som varer og anleggsmidler) minus gjeld. Ved utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode kan derfor en organisasjon periodisere sine inntekter og utgifter (se inntekt og utgift i figur 1) med henblikk på pengevirksomheten (se øverste del av figur 1) eller lønnsomhetsvirkningen (se nederste del av figur 1).



Figur 1: Begrepene inntekt og utgift (Kilde: Monsen, 2014, figur 2.1, s. 10).

Dette medfører at vi står overfor to ulike typer av periodiseringsprinsipp: et *pengeperiodiseringsprinsipp* og et *lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp*, og med utgangspunkt i figur 1 forklares disse to periodiseringsprinsippene nærmere. Før dette gjøres, kan imidlertid følgende kommentar være på sin plass: Figur 1 er en videreutviklet variant (utviklet for både private bedrifter og offentlige organisasjoner) av en tysk figur (utviklet for private bedrifter) som er presentert som *Abbildung 5* i Mülhaupt (1987, s. 75). Da tyske begrep ble oversatt til norsk, måtte det formuleres noen nye, og dermed ukjente, begrep. Derfor blir de norske begrepene i figur 1 forklart i det følgende, og tyske begrep oppgis i parentes.

Pengeperiodisering

De delene av inntektene (*Einnahme*) og utgiftene (*Ausgabe*) som er anordnet (eller m.a.o. anvist) for innbetaling og utbetaling benevnes anordnet inntekt (*Solleinnahme*) og anordnet utgift (*Sollausgabe*). De resterende delene av inntektene og utgiftene som ikke er anordnet for innbetaling og utbetaling, benevnes ikke-anordnet inntekt (*Nichtsolleinnahme*) og ikke-anordnet utgift (*Nichtsollausgabe*). Begrepene umiddelbar kontantinntekt (*Einzahlung sofort*) og umiddelbar kontantutgift (*Auszahlung sofort*) refererer til de delene av inntektene og utgiftene som er innbetalt og utbetalt umiddelbart (dvs. i regnskapsperioden). Begrepene senere kontantinntekt (*Einzahlung später*) og senere kontantutgift (*Auszahlung später*) refererer til de delene av inntektene og utgiftene som skal innbetales og utbetales senere (dvs. i senere regnskapsperioder).

I offentlig sektor (i det minste i kontinentaleuropa og Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (f.eks. rådmannen i en kommune). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet (f.eks. kommunekasserer). Dette er imidlertid ikke et prinsipp i privat sektor, hvor penger byttes mot varer og tjenester uten at betalingsanordninger først må gis. Uavhengig av om det er gitt eller ikke er gitt/ikke skal gis betalingsanordninger, kan en inntekt mottas innbetalt og en utgift kan betales, referert til som umiddelbar kontantinntekt (*Einzahlung sofort*) og umiddelbar kontantutgift (*Auszahlung sofort*), slik det fremgår av figur 1.

Forklaringen ovenfor medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntekter og utgifter til en bestemt periode med henblikk på pengevirkingen: For det første kan inntektene og utgiftene periodiseres til den perioden hvor de er påløpt, i form av å representere krav på innbetaling og forpliktelse til utbetaling (se inntekt og utgift i figur 1). For det andre kan inntektene og utgiftene periodiseres til den perioden hvor de er anordnet for innbetaling og utbetaling (se anordnet inntekt og anordnet utgift i figur 1). For det tredje kan inntektene og utgiftene periodiseres til den perioden hvor de er innbetalt og utbetalt (se umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1). Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet (*das Entstehungsprinzip*), anordningsprinsippet (*das Sollprinzip*, også referert til som *das Anordnungsprinzip*) og kontantprinsippet (*das Kassenprinzip*).

Lønnsomhetsperiodisering

Til forskjell fra øverste del av figur 1 som fokuserer på inntektenes og utgiftenes pengevirking, fokuserer nederste del av figuren på deres eventuelle lønnsomhetsvirking: Inntekter med positiv lønnsomhetsvirking omtales som lønnsomhetsinntekt (*Ertrags-einnahme*), mens utgifter med negativ lønnsomhetsvirking omtales som kostnadsutgift (*Aufwandsausgabe*). Inntekter og utgifter uten lønnsomhetsvirking omtales som ikke-lønnsomhetsinntekt (*Nichtertragseinnahme*) og ikke-kostnadsutgift (*Nichtaufwandsausgabe*). Eksempler er låneinntekter og avdragsutgifter.

Den delen av inntektene som har positiv lønnsomhetsvirking umiddelbart (dvs. i regnskapsperioden) omtales som umiddelbar lønnsomhetsinntekt (*Ertragseinnahme*

sofort), mens den delen av utgiftene som har negativ lønnsomhetsvirkning i denne perioden omtales som umiddelbar kostnadsutgift (*Aufwandsausgabe sofort*). Eksempler er inntekter fra salg av kulepennner og utgifter til råvarer som i perioden er brukt til å produsere kulepennene. Inntekter og utgifter som har lønnsomhetsvirkning senere (dvs. i senere regnskapsperioder), benevnes senere lønnsomhetsinntekt (*Ertragseinnahme später*) og senere kostnadsutgift (*Aufwandsausgabe später*). Eksempler er inntekter i form av forskuddsinnbetaling fra kunder for produkt/tjenester som skal leveres senere og investeringsutgifter som vil ha negativ lønnsomhetsvirkning i form av avskrivningskostnader senere.

Oppsummert kan vi konstatere følgende: Mens vi står overfor tre ulike pengeperiodiseringsprinsipp, slik som forklart ovenfor (jf. påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet), står vi kun overfor ett lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp: Inntekter og utgifter periodiseres til den perioden hvor de har positiv og negativ lønnsomhetsvirkning (se umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1).

Talleksempel

Mülhaupt (1987) fremhever:

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

Med dette som utgangspunkt skal følgende tall eksempeler brukes for å illustrere hvordan inntekter og utgifter periodiseres til den aktuelle regnskapsperioden i forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: En organisasjon har en kassebeholdning på 2.000 ved begynnelsen av perioden, og tabell 1 viser periodens inntekter og utgifter.

	(1) Budsjett	(2) Påløpt	(3) Anordnet	(4) Innbetalt/ utbetalt	(5) Lønns- virkning
(1) Driftsinntekt	16.500	16.000	15.200	14.500	15.000
(2) Drifts(vare)utgift	10.500	11.000	10.000	9.900	10.100
(3) Renteutgift	20	20	20	20	20
(4) Låneinntekt	2.000	2.000	2.000	2.000	0
(5) Avdragsutgift	200	200	200	200	0
(6) Investeringsutgift	3.000	3.000	3.000	3.000	300

Tabell 1: Inntekter og utgifter: talleksempel.

Kolonne (1) *Budsjett* viser budsjetterte inntekter/utgifter. Ettersom budsjettet relaterer seg til en kommende periode, har vi ingen påløpte beløp her. Vi har heller ikke noe skille mellom innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger og innbetalinger/utbetalinger, fordi budsjetterte inntekter/utgifter er planlagt å bli innbetalt/utbetalt etter at det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger. De fire siste kolonnene viser derimot regnskapstall. Kolonne (2) *Påløpt* viser inntekter/utgifter som er påløpt (se inntekt og utgift i figur 1). Kolonne (3) *Anordnet* viser inntekter/utgifter som er anordnet for innbetaling/utbetaling (se anordnet inntekt og anordnet utgift i figur 1). Kolonne (4) *Innbetalt/utbetalt* viser inntekter/utgifter som er innbetalt/utbetalt (se umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1). Kolonne (5) *Lønnsomhetsvirkning* viser periodens lønnsomhetsvirkning av inntektene/utgiftene (se umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1).

Begrepsstrukturen for inntekter og utgifter i figur 1 er brukt for å gi navn til de ulike bokføringskontoene nedenfor (se vedlegg 1a med hensyn til bruk av begrepene bokføringskonti (*bookkeeping accounts*) og regnskapsrapporter (*financial statements*)). På denne måten fremkommer det tydelig at det er inntekter og utgifter som bokføres på ulike bokføringskonti, selv om det er ulike inntekts- og utgiftsvirkninger som registreres i de ulike regnskapsmodellene. For å gjøre det lettere å studere bokføringen nedenfor, blir imidlertid mer vanlig brukte kontonavn oppgitt i parentes.

Det understrekes at inntekter og utgifter bokføres på de ulike bokføringskontoene nedenfor, ved bruk av de bokføringsreglene som forklares i vedlegg 1. Et grundig studie av dette vedlegget vil derfor være tilstrekkelig for å forstå bokføringen av talleksempel i denne artikkelen. Men ettersom samme talleksempel er brukt i en norskspråklig

rapport, kan en detaljert verbal forklaring på bokføringen finnes i denne rapporten (se Monsen, 2014).

Forretningsregnskap

Regnskap for private bedrifter kan omtales som forretningsregnskap (*commercial accounting*; se f.eks. Chan, 2003) for å fremheve at regnskapet baseres på inntekter og utgifter som påløper i private bedrifters forretningsvirksomhet. Og inspirert av Walb (1926) omtales bokføringen som kjøpmannens bokføring. Denne bokføringen har utviklet seg over tid, fra enkel via systematisk enkel til dobbel bokføring (se f.eks. Monsen, 2014). For å skille mellom de ulike variantene av forretningsregnskap, brukes derfor følgende benevnelser: kontantforretningsregnskap (med bruk av kjøpmannens enkle bokføringsmetode), systematisk forretningsregnskap (med bruk av kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode) og lønnsomhetsforretningsregnskap (med bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode). I det følgende brukes talleksemplet (se tabell 1) for å illustrere bokføringen innenfor disse ulike variantene av forretningsregnskap (flere detaljer kan finnes i vedlegg 1b).

Kontantforretningsregnskap: bokføring

Kjøpmannens enkle bokføringsmetode brukes ved utarbeidelse av kontantforretningsregnskap (se tabell 2). Dette regnskapet rapporterer pengevirkningen av inntektene og utgiftene ved bruk av kontantprinsippet (i form av umiddelbar pengevirkning, eller m.a.o. kasseendringen). Når det gjelder talleksemplet i tabell 1, er det derfor kolonne 4 (jf. umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1) som er i fokus.

Kassebeholdning			
1)	14.500	2)	9.900
4)	2.000	3)	20
		5)	200
		6)	3.000
	16.500		13.120

Tabell 2: Kontantforretningsregnskap: talleksempel.

Kontantforretningsregnskap: regnskapsrapport

Med utgangspunkt i kjøpmannens enkle bokføring i tabell 2, kan det utarbeides en regnskapsrapport som viser periodens pengeresultat i form av netto umiddelbar kontantinntekt, eller m.a.o. kasseendringen (se tabell 3).

Umiddelbar driftskontantinntekt (Driftsinnbetaling)	14.500
Umiddelbar lånekontantinntekt (Låneinnbetaling)	<u>2.000</u>
Sum umiddelbar kontantinntekt (Sum innbetalinger) (A)	<u>16.500</u>
Umiddelbar drifts(vare)kontantutgift (Drifts(vare)utbetaling)	9.900
Umiddelbar rentekontantutgift (Renteutbetaling)	20
Umiddelbar avdragskontantutgift (Avdragsutbetaling)	200
Umiddelbar investeringskontantutgift (Investeringsutbetaling)	<u>3.000</u>
Sum umiddelbar kontantutgift (Sum utbetalinger) (B)	<u>13.120</u>
Netto umiddelbar kontantinntekt (Kasseendring) (A-B) (16.500-13.120)	<u>3.380</u>

Tabell 3: Netto umiddelbar kontantinntekt (Kasseendring): talleksempel.

Systematisk forretningsregnskap: bokføring

Kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode brukes ved utarbeidelse av systematisk forretningsregnskap (se tabell 4). Dette regnskapet rapporterer lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene ved bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Når det gjelder talleksempel i tabell 1, er det derfor kolonne 5 (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1) som er i fokus, men supplert med kolonne 4 (jf. umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1).

Kassebeholdning				Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)			
1a)	14.500	2a)	9.900			2b)	200
4)	2.000	3)	20				
		5)	200				
		6a)	3.000				
16.500		13.120				200	
Senere driftskontantinntekt (Fordring)				Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld)			
1b)	500	5)	200	4)	2.000		
500				200		2.000	
Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel)							
6a)	3.000	6b)	300				
3.000		300					

Tabell 4: Systematisk forretningsregnskap: talleksempel.

Systematisk forretningsregnskap: regnskapsrapport

Med utgangspunkt i kjøpmannens systematisk enkle bokføring i tabell 4, kan det utarbeides en regnskapsrapport som viser periodens lønnsomhetsresultat i form av nettoendringen på balanseregnskapskontoene (se tabell 5).

Endring Kassebeholdning (16.500-13.120)	3.380
Endring Senere driftskontantinntekt (Endring Fordring) (500-0)	500
Endring Senere investeringskostnadsutgift (Endring Anleggsmiddel) (3.000-300)	<u>2.700</u>
Sum (A)	<u>6.580</u>
Endring Senere drifts(vare)kontantutgift (Endring Kortsiktig gjeld) (200-0)	200
Endring Senere lånekontantutgift (Endring Langsiktig gjeld) (2.000-200)	<u>1.800</u>
Sum (B)	<u>2.000</u>
Lønnsomhetsresultat (Resultat) (A-B) (6.580-2.000)	<u>4.580</u>

Tabell 5: Lønnsomhetsresultat: talleksempel.

Lønnsomhetsforretningsregnskap: bokføring

Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode brukes ved utarbeidelse av lønnsomhetsforretningsregnskap (se tabell 6). Dette regnskapet rapporterer lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene ved bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Når det gjelder talleksemplet i tabell 1, er det derfor kolonne 5 (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1) som er i fokus, men supplert med kolonne 2 (jf. inntekt og utgift i figur 1) og kolonne 4 (jf. umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1).

ÅPNINGSBALANSEKONTO

Kassebeholdning	2.000	Egenkapital	2.000
	2.000		2.000

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

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

Senere driftskontantinntekt (Fordring)			
IB	0		
1b)	500		
1c)	1.000	UB	1.500
	1.500		1.500

Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)			
		IB	0
		2b)	200
UB	1.100	2c)	900
	1.100		1.100

Senere drifts(vare)kostnadsutgift (Varelager)			
IB	0		
2c)	900	UB	900
	900		900

Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld)			
5)	200	IB	0
UB	1.800	4)	2.000
	2.000		2.000

Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel)			
IB	0	6b)	300
6a)	3.000	UB	2.700
	3.000		3.000

Senere driftslønnsomhetsinntekt (Senere innbetaling fra kunder)			
		IB	0
UB	1.000	1c)	1.000
	1.000		1.000

Lønnsomhetsresultat (Resultat)			
		IB	0
UB	4.580	7)	4.580
	4.580		4.580

Egenkapital			
		IB	2.000
UB	2.000		
	2.000		2.000

SLUTTBALANSEKONTO			
Kassebeholdning	5.380	Senere drifts(vare)kontant- utgift (Kortsiktig gjeld)	1.100
Senere driftskontantinntekt (Fordring)	1.500	Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld)	1.800
Senere drifts(vare)kostnadsutgift (Varelager)	900	Senere driftslønnsomhets- inntekt (Senere innbetaling fra kunder)	1.000
Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel)	2.700	Egenkapital	2.000
		Lønnsomhetsresultat (Resultat)	4.580
	10.480		10.480

IB=inngående balanse; UB=utgående balanse

Tabell 6: Lønnsomhetsforretningsregnskap: talleksempel.

Lønnsomhetsforretningsregnskap: regnskapsrapporter

Med utgangspunkt i kjøpmannens dobbelte bokføring i tabell 6, utarbeides det to regnskapsrapporter: balanseregnskap (se tabell 7) og lønnsomhetsresultatregnskap (se tabell 8).

	Åpnings- balanse*	Slutt- balanse**
Kassebeholdning	2.000	5.380
Senere driftskontantinntekt (Fordring)	0	1.500
Senere drifts(vare)kostnadsutgift (Varelager)	0	900
Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel)	0	2.700
Sum eiendeler	<u>2.000</u>	<u>10.480</u>
Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)	0	1.100
Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld)	0	1.800
Senere driftslønnsomhetsinntekt (Senere innbetaling fra kunder)	0	1.000
Egenkapital	2.000	2.000
Lønnsomhetsresultat (Resultat)	0	4.580
Sum gjeld og egenkapital	<u>2.000</u>	<u>10.480</u>

* Se Åpningsbalansekonto i tabell 6.

** Se Sluttbalansekonto i tabell 6.

Tabell 7: Balanseregnskap: talleksempel.

	Regnskaps- perioden*
Umiddelbar driftslønnsomhetsinntekt (Driftsinntekt) (14.500+500)	15.000
Umiddelbar drifts(vare)kostnadsutgift (Varekostnad) (9.900+200)	-10.100
Umiddelbar rentekostnadsutgift (Rentekostnad)	-20
Umiddelbar investeringskostnadsutgift (Avskrivningskostnad)	<u>-300</u>
Lønnsomhetsresultat (Resultat)	<u>4.580</u>

* Se Lønnsomhetsresultatregnskapskonto i tabell 6.

Tabell 8: Lønnsomhetsresultatregnskap: talleksempel.

Sammenligning

Med utgangspunkt i tabell 9 sammenlignes kontantforretningsregnskap, systematisk forretningsregnskap og lønnsomhetsforretningsregnskap i det følgende.

	FORRETNINGSREGNSKAP		
	Kontantforretningsregnskap	Systematisk forretningsregnskap	Lønnsomhetsforretningsregnskap
(1) Formål	• informasjon for pengeforvaltning av finansielle midler i private bedrifter	• informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter	• informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i private bedrifter
(2) Oppgave(r)	• rapportering av inn- og utbetalingene	• rapportering av lønnsomhetsresultatet via betalingssiden (balanseregnskapskonti)	• rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalingssiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) • rapportering av integrerte fullstendige balanseregnskapskonti (eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt)
(3) Periodiseringsprinsipp	• pengeperiodiseringsprinsipp (kontantprinsippet)	• lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp	• lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp
(4) Inntekts-/utgiftsvirkning	• pengevirkning	• lønnsomhetsvirkning	• lønnsomhetsvirkning
(5) Type regnskap	• pengeregnskap (kontantregnskap)	• modifisert pengeregnskap med et lønnsomhetsresultat	• lønnsomhetsregnskap
(6) Bokføringskonto/-konti	• kjøpmannens konto (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)	• kjøpmannens konti (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)	• kjøpmannens konti (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)
(7) Bokføringsmetode	• kjøpmannens enkle bokføring	• kjøpmannens systematisk enkle bokføring	• kjøpmannens dobbelte bokføring

Tabell 9: Forretningsregnskap (Kilde: Monsen, 2014, figur 3.8, s. 34).

Kontantforretningsregnskap har som formål å rapportere informasjon for pengeforvaltning av finansielle midler i private bedrifter, mens systematisk forretningsregnskap og lønnsomhetsforretningsregnskap har som formål å rapportere informasjon for lønnsom forvaltning av disse midlene (se 1 i tabell 9). Disse ulike formålene fører til ulike oppgaver samt bruk av ulike periodiseringsprinsipp for å rapportere ulike inntekts- og utgiftsvirkninger (se 2-4 i tabell 9): Innenfor kontantforretningsregnskap periodiseres inntekter og utgifter med henblikk på pengevirkningen (ved bruk av kontantprinsippet), slik at periodens pengeresultat (i form av umiddelbar kontantinntekt minus umiddelbar kontantutgift; jf. figur 1) rapporteres (3.380 i talleksempel; se tabell 2; se også tabell 3). Innenfor systematisk forretningsregnskap og lønnsomhetsforretningsregnskap

periodiseres derimot inntekter og utgifter med henblikk på lønnsomhetsvirkningen (ved bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet), slik at periodens lønnsomhetsresultat (i form av umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift; jf. figur 1) rapporteres (4.580 i talleksempel; se tabellene 4 og 6; se også tabellene 5, 7 og 8).

Mülhaupt (1987) påpeker at i dagens samfunn med vår arbeidsdeling kan en bedrift kun produsere og selge varer/tjenester når den forbruker varer/tjenester som den mottar fra andre og som den betaler for. Derfor er det naturlig å rapportere bedriftens lønnsomhetsresultat på to måter: via betalingssiden og via ytelsessiden (eller m.a.o. produksjons-siden). Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via betalingssiden, tar man utgangspunkt i inngående og utgående betalinger. Eller sagt på en annen måte: påløpte inntekter (i form av krav på innbetalinger; se inntekt i figur 1) og påløpte utgifter (i form av forpliktelse til utbetalinger; se utgift i figur 1) periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen ved bruk av betalingskonti i form av balanseregnskapskonti. Med referanse til figur 1, så fremkommer lønnsomhetsresultatet som umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift. Det er nettopp dette systematisk forretningsregnskap rapporterer: periodens lønnsomhetsresultatet fremkommer som nettoendringen på balanseregnskapskontoene (4.580 i talleksempel; se tabell 4; se også tabell 5).

Når periodens lønnsomhetsresultat rapporteres via ytelsessiden, tar man derimot utgangspunkt i utgående og inngående ytelser (varer/tjenester). Eller sagt på en annen måte: påløpte inntekter (som et beløpmessig uttrykk for utgående ytelser, f.eks. kulepenn) og påløpte utgifter (som et beløpmessig uttrykk for inngående ytelser, f.eks. råvarer) periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen ved bruk av lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Og innenfor et lønnsomhetsforretningsregnskap rapporteres periodens lønnsomhetsresultat (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift i figur 1) via både betalings- og ytelsessidene, representert ved balanse-regnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskonti (4.580 i talleksempel fremkommer som nettoendringen på både balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskontoene; se tabell 6; se også tabellene 7 og 8).

Som en integrert del av bokføringen innenfor et lønnsomhetsforretningsregnskap, men ikke innenfor et kontantforretningsregnskap, utarbeides det også fullstendige balanse-

regnskapskonti som rapporterer eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt (se åpnings- og sluttbalansekontiene i tabell 6; se også tabell 7). Balanseregnskapskonti kan også utarbeides innenfor rammen av systematisk forretningsregnskap, men ikke som en integrert del av bokføringen. Dette skyldes at de enkelte balanseregnskapskontiene innenfor systematisk forretningsregnskap fokuserer på endringer for å rapportere periodens lønnsomhetsresultat uten også å rapportere beholdninger ved begynnelsen og slutten av perioden (se tabell 4).

Disse ulikhetene fører til at kontantforretningsregnskap, systematisk forretningsregnskap og lønnsomhetsforretningsregnskap representerer ulike typer regnskap: kontantforretningsregnskap representerer et pengeregnskap i form av kontantregnskap, fordi et pengeresultat i form av netto kontantinntekt, eller m.a.o. kasseendringen, rapporteres. Systematisk forretningsregnskap representerer et modifisert pengeregnskap med et lønnsomhetsresultat, fordi lønnsomhetsresultatet rapporteres via betalingsiden (balanseregnskapskonti). Lønnsomhetsforretningsregnskap representerer derimot et lønnsomhetsregnskap, fordi lønnsomhetsresultatet rapporteres via både betalingsiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) (se 5 i tabell 9).

Når det gjelder bokføringskonto, bruker kontantforretningsregnskap, systematisk forretningsregnskap og lønnsomhetsforretningsregnskap kjøpmannens konto med debet- og creditsider, hvor vi kun finner én kolonne på hver side (se 6 i tabell 9; se også tabell V1 i vedlegg 1b). Kontantforretningsregnskap bruker kun kassekontoen (se tabell 2), systematisk forretningsregnskap bruker kassekontoen og andre balanseregnskapskonti (betalingskonti; se tabell 4), mens lønnsomhetsforretningsregnskap bruker både balanse- regnskapskonti (betalingskonti) og lønnsomhetsresultatregnskapskonti (ytelseskonti) (se tabell 6). Også bokføringsmetodene er forskjellige: Innenfor kontantforretningsregnskap brukes kjøpmannens enkle bokføring, innenfor systematisk forretningsregnskap brukes kjøpmannens systematisk enkle bokføring og innenfor lønnsomhetsforretningsregnskap brukes kjøpmannens dobbelte bokføring (se 7 i tabell 9; se også tabellene 2, 4 og 6; se vedlegg 1b for flere detaljer).

Fondsregnskap

Fondsregnskapsteorien ble opprinnelig utviklet av Vatter (1947) for bruk i privat sektor. Til forskjell fra forretningsregnskap og kameralregnskap hvor en organisasjon er regnskapsenhet, er et fond regnskapsenhet i et fondsregnskap:

“A fund ... is a unit of operations or a center of interest; and in a completely nonpersonal sense, the fund is the accounting entity.” (Vatter, 1947, s. 12)

Selv om fondsregnskapsteorien ble utviklet for bruk i privat sektor, fant den ikke grobunn her. Derimot ble den videreutviklet for bruk i offentlig sektor i anglosaksiske land (se f.eks. Kam, 1990, s. 311). Vi finner imidlertid to varianter av fondsregnskapets bokføringsmetode: I England bokføres kun regnskapstall på bokføringskontoene, mens både regnskapstall og budsjettall bokføres i USA på disse kontoene (se f.eks. Monsen, 2014). I det følgende brukes talleksemplet (se tabell 1) for å illustrere bokføringen innenfor fondsregnskap (kun regnskapstall), under forutsetning av at det kun finnes ett fond (driftsfond) (flere detaljer kan finnes i vedlegg 1c).

Fondsregnskap: bokføring

Fondsregnskapets dobbelte bokføringsmetode brukes ved utarbeidelse av fondsregnskap (se tabell 10). Dette regnskapet rapporterer pengevirksomheten av inntektene og utgiftene ved bruk av påløptprinsippet. Når det gjelder talleksemplet i tabell 1, er det derfor kolonne 2 (jf. inntekt og utgift i figur 1) som er i fokus, men supplert med kolonne 4 (jf. umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1).

ÅPNINGSBALANSEKONTO

Kassebeholdning	2.000	Ubunden fondsbalanse	2.000
	2.000		2.000

Kassebeholdning				Pengeresultatregnskapskonto (Inntekts- og utgiftsregnskapskonto)			
IB	2.000	2a)	9.900	2a)	9.900	1a)	14.500
1a)	14.500	3)	20	2b)	1.100	1b)	1.500
4)	2.000	5)	200	3)	20	4)	2.000
		6)	3.000	5)	200		
		UB	5.380	6)	3.000		
				7)	3.780		
	18.500		18.500		18.000		18.000

Senere driftskontantinntekt (Fordring)				Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)			
IB	0	UB	1.500	UB	1.100	IB	0
1b)	1.500					2b)	1.100
	1.500		1.500		1.100		1.100

Endring i ubunden fondsbalanse				Ubunden fondsbalanse			
		IB	0			IB	2.000
UB	3.780	7)	3.780	UB	2.000		
	3.780		3.780		2.000		2.000

SLUTTBALANSEKONTO							
Kassebeholdning		5.380		Senere drifts(vare)kontant- utgift (Kortsiktig gjeld)		1.100	
Senere driftskontantinntekt (Fordring)		1.500		Ubunden fondsbalanse		2.000	
				Endring i ubunden fondsbalanse		3.780	
		6.880				6.880	

IB=inngående balanse; UB=utgående balanse

Tabell 10: Fondsregnskap: talleksempel.

Fondsregnskap: regnskapsrapporter

Med utgangspunkt i fondsregnskapets dobbelte bokføring i tabell 10 og budsjettet (se tabell 1), utarbeides to regnskapsrapporter: inntekts- og utgiftsregnskap (se tabell 11) og balanseregnskap (se tabell 12).

	Regnskap*	Budsjett**	Avvik
Driftsinntekt (14.500+1.500)	<u>16.000</u>	<u>16.500</u>	<u>-500</u>
Sum driftsinntekt (A)	<u>16.000</u>	<u>16.500</u>	<u>-500</u>
Drifts(vare)utgift (9.900+1.100)	11.000	10.500	-500
Renteutgift	<u>20</u>	<u>20</u>	<u>0</u>
Sum driftsutgift (B)	<u>11.020</u>	<u>10.520</u>	<u>-500</u>
Netto driftsinntekt (A-B)	4.980	5.980	-1.000
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
Investeringsutgift	<u>-3.000</u>	<u>-3.000</u>	<u>0</u>
Endring i ubunden fondsbalanse	<u>3.780</u>	<u>4.780</u>	<u>-1.000</u>

* Se Pengeresultatregnskapskonto (Inntekts- og utgiftsregnskapskonto) i tabell 10.

** Se kolonne (1) Budsjett i tabell 1.

Tabell 11: Inntekts- og utgiftsregnskap: talleksempel.

	Åpnings- balanse*	Slutt- balanse**
Kassebeholdning	2.000	5.380
Senere driftskontantinntekt (Fordring)	<u>0</u>	<u>1.500</u>
Sum eiendeler	<u>2.000</u>	<u>6.880</u>
Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)	0	1.100
Ubunden fondsbalanse	2.000	2.000
Endring i ubunden fondsbalanse	<u>0</u>	<u>3.780</u>
Sum gjeld og fondsbalanse	<u>2.000</u>	<u>6.880</u>

* Se Åpningsbalansekonto i tabell 10.

** Se Sluttbalansekonto i tabell 10.

Tabell 12: Balanseregnskap: talleksempel.

Kommentar

Med utgangspunkt i tabell 13 forklares fondsregnskap nærmere i det følgende.

FONDSREGNSKAP	
(1) Formål	<ul style="list-style-type: none"> • informasjon for pengeforvaltning av finansielle midler i et fond
(2) Oppgaver	<ul style="list-style-type: none"> • budsjettkontroll • ”fiduciary stewardship”
(3) Periodiseringsprinsipp	<ul style="list-style-type: none"> • pengeperiodiseringsprinsipp (påløptprinsippet)
(4) Inntekts-/utgiftsvirkning	<ul style="list-style-type: none"> • pengevirkning
(5) Type regnskap	<ul style="list-style-type: none"> • pengeregnskap (påløptregnskap)
(6) Bokføringskonti	<ul style="list-style-type: none"> • kjøpmannens konti (debet- og creditsider; kun én kolonne på hver side)
(7) Bokføringsmetode	<ul style="list-style-type: none"> • fondsregnskapets dobbelte bokføring (kun regnskapstall eller både regnskaps- og budsjettall)

Tabell 13: Fondsregnskap (Kilde: Monsen, 2014, tabell 4.11, s. 71).

Fondsregnskap har som formål å rapportere informasjon for pengeforvaltning av finansielle midler i et fond (se 1 i tabell 13) for å oppfylle to oppgaver: budsjettkontroll (sammenligning av regnskap og budsjett) og ”fiduciary stewardship” (dvs. kontroll med at et fonds inntekter utelukkende brukes til finansiering av fondets utgifter) (se 2 i tabell 13). Innenfor fondsregnskap periodiseres derfor inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkningen (ved bruk av påløptprinsippet; se 3 og 4 i tabell 13), slik at periodens pengeresultat (i form av inntekt minus utgift; jf. figur 1) rapporteres (3.780 i talleksempel; se tabell 10; se også tabellene 11 og 12). Dette pengeresultatet omtales som endring i ubunden fondsbalanse.

Dette betyr at fondsregnskap representerer et pengeregnskap i form av påløptregnskap (se 5 i tabell 13). Når det gjelder bokføringskonti, bruker fondsregnskap kjøpmannens konti med debet- og creditsider, hvor vi kun finner én kolonne på hver side (se 6 i tabell 13; se også tabell V1 i Vedlegg 1b). Og bokføringsmetoden er en spesiell variant av dobbel bokføring som kan omtales som fondsregnskapets dobbelte bokføring (se 7 i tabell 13; se også tabell 10; se vedlegg 1c for flere detaljer).

Kameralregnskap

Kameralregnskap ble utviklet for bruk i offentlig sektor i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land (Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994; Monsen, 2014). I likhet med forretningsregnskap har også kameralregnskap utviklet seg over tid og består i dag av to hovedvarianter: forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk, utviklet for hhv. offentlig forvaltning og offentlige bedrifter. I det følgende brukes tall-eksemplet (se tabell 1) for å illustrere bokføringen innenfor forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken (flere detaljer kan finnes i vedlegg 1d).

Forvaltningskameralistikk: bokføring

Den forvaltningskameralistiske enkle bokføringsmetoden brukes ved utarbeidelse av forvaltningskameralistikk (se tabell 14). Dette regnskapet rapporterer pengevirksomheten av inntektene og utgiftene ved bruk av anordningsprinsippet. Når det gjelder tall-eksemplet i tabell 1, er det derfor kolonne 3 (jf. anordnet inntekt og anordnet utgift i figur 1) som er i fokus, men supplert med kolonne 4 (jf. umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1) og differansene mellom kolonnene 3 og 4 i form av restbeløp.

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

Tabell 14: Forvaltningskameralistikk: tall-eksemplet.

Forvaltningskameralistikk: regnskapsrapporter

Med utgangspunkt i den forvaltningskameralistiske enkle bokføringen i tabell 14 samt budsjettet (se tabell 1), utarbeides tre regnskapsrapporter: anordningsavslutning (se tabell 15), utfallsavslutning (se tabell 16) og inntekts- og utgiftsrester (se tabell 17).

	Regnskap (anordnet)*	Budsjett**	Avvik
Driftsinntekt	15.200	16.500	-1.300
Drifts(vare)utgift	-10.000	-10.500	500
Renteutgift	<u>-20</u>	<u>-20</u>	<u>0</u>
Netto driftsinntekt	<u>5.180</u>	<u>5.980</u>	<u>-800</u>
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
Investeringsutgift	<u>-3.000</u>	<u>-3.000</u>	<u>0</u>
Netto finansierings- og investeringssinntekt	<u>-1.200</u>	<u>-1.200</u>	<u>0</u>
Netto anordnet inntekt (Nettoinntekt)	<u>3.980</u>	<u>4.780</u>	<u>-800</u>

* Se AO-kolonnene i tabell 14.

** Se kolonne (1) Budsjett i tabell 1.

Tabell 15: Anordningsavslutning: talleksempel.

	Regnskap (innbetalt/ utbetalt)*	Budsjett**	Avvik
Driftsinntekt	14.500	16.500	-2.000
Drifts(vare)utgift	-9.900	-10.500	600
Renteutgift	<u>-20</u>	<u>-20</u>	<u>0</u>
Netto driftsinntekt	<u>4.580</u>	<u>5.980</u>	<u>-1.400</u>
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
Investeringsutgift	<u>-3.000</u>	<u>-3.000</u>	<u>0</u>
Netto finansierings- og investeringssinntekt	<u>-1.200</u>	<u>-1.200</u>	<u>0</u>
Netto kontantinntekt (Kasseendring)	<u>3.380</u>	<u>4.780</u>	<u>-1.400</u>

* Se V-kolonnene i tabell 14.

** Se kolonne (1) Budsjett i tabell 1.

Tabell 16: Utfallsavslutning: talleksempel.

	Rester brakt frem*	Rester over- ført**
Driftsinntektsrest (Fordring)	<u>0</u>	<u>700</u>
Sum inntektsrester (Sum fordringer)	<u>0</u>	<u>700</u>
Drifts(vare)utgiftsrest (Kortsiktig gjeld)	<u>0</u>	<u>100</u>
Sum driftsutgiftsrester (Sum kortsiktig gjeld)	<u>0</u>	<u>100</u>

* Se RF-kolonnene i tabell 14.

** Se R-kolonnene i tabell 14.

Tabell 17: Inntekts- og utgiftsrester: talleksempel.

Ifølge von Wysocki (1965, s. 36) har tradisjonen i kommunal sektor bestått i å sammenligne inntekter/utgifter som er anordnet for innbetaling/utbetaling med budsjetterte inntekter/utgifter (i form av anordningsavslutning), slik som illustrert i tabell 15. Tradisjonen i statssektoren har derimot bestått i å sammenligne inntekter/utgifter som er innbetalt/utbetalt med budsjetterte inntekter/utgifter (i form av utfallsavslutning; von Wysocki, 1965, s. 35), slik som illustrert i tabell 16.

Bedriftskameralistikk: bokføring

Den bedriftskameralistisk systematisk enkle bokføringsmetoden brukes ved utarbeidelse av bedriftskameralistikk (se tabell 18). Dette regnskapet rapporterer lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene ved bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Når det gjelder talleksempel i tabell 1, er det derfor kolonne 5 (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1) som er i fokus, men supplert med kolonne 2 (jf. inntekt og utgift i figur 1) og kolonne 4 (jf. umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1).

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
Avdeling I								
(1a) Driftsinntekt		14.500	14.500					
(1b) Driftsinntekt		500	500					
(2a) Driftsutgift						9.900	9.900	
(2b) Driftsutgift						200	200	
(3) Renteutgift						20	20	
(6b) Avskrivning						300	300	
Sum Avdeling I		15.000	15.000			10.420	10.420	
Avdeling II								
(1c) Driftsinntekt		1.000	1.000			1.000		1.000
(2c) Driftsutgift		900		900		900	900	
(6a,b) Invest.utg./avskrivning		3.000	300	2.700		3.000	3.000	
Sum Avdeling II		4.900	1.300	3.600		4.900	3.900	1.000
Avdeling III								
(1b) Driftsinntekt		500		500		500	500	
(1c) Driftsinntekt		1.000		1.000		1.000	1000	
(2b) Driftsutgift		200	200			200		200
(2c) Driftsutgift		900	900			900		900
(4/5) Lån/avdrag		2.000	2.000			2.000	200	1.800
Egenkapital					2.000			2.000
Sum Avdeling III		4.600	3.100	1.500	2.000	4.600	1.700	4.900
Avdeling IV								
Sum Avdeling I-III		24.500	19.400	5.100	2.000	19.920	16.020	5.900
Kassebeholdning	2.000	3.380		5.380		3.380	3.380	
Lønnsomhetsres.						4.580		4.580
SUM	2.000	27.880	19.400	10.480	2.000	27.880	19.400	10.480

Avdeling I: Inntekter og utgifter med lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden.

Avdeling II: Inntekter og utgifter med lønnsomhetsvirkning i senere perioder.

Avdeling III: Inntekter og utgifter uten lønnsomhetsvirkning.

Avdeling IV: Kassebeholdning og periodens lønnsomhetsresultat.

Tabell 18: Bedriftskameralistikk: talleksempel.

Bedriftskameralistikk: regnskapsrapporter

Med utgangspunkt i den bedriftskameralistisk systematisk enkle bokføringen i tabell 18, utarbeides to regnskapsrapporter: balanseregnskap (se tabell 19) og lønnsomhetsresultatregnskap (se tabell 20).

	Åpnings- balanse*	Slutt- balanse**
Kassebeholdning	2.000	5.380
Senere driftskontantinntekt (Fordring)	0	(500+1.000) 1.500
Senere drifts(vare)kostnadsutgift (Varelager)	0	900
Senere investeringskostnadsutgift (Anleggsmiddel)	<u>0</u>	<u>2.700</u>
Sum eiendeler	<u>2.000</u>	<u>10.480</u>
Senere drifts(vare)kontantutgift (Kortsiktig gjeld)	0	(200+900) 1.100
Senere lånekontantutgift (Langsiktig gjeld)	0	1.800
Senere driftslønnsomhetsinntekt (Senere innbetaling fra kunder)	0	1.000
Egenkapital	2.000	2.000
Lønnsomhetsresultat (Resultat)	<u>0</u>	<u>4.580</u>
Sum gjeld og egenkapital	<u>2.000</u>	<u>10.480</u>

* Se RF-kolonnene i tabell 18.
** Se R-kolonnene i tabell 18.

Tabell 19: Balanseregnskap: talleksempel.

	Regnskaps- perioden*
Umiddelbar driftslønnsomhetsinntekt (Driftsinntekt) (14.500+500)	15.000
Umiddelbar drifts(vare)kostnadsutgift (Drifts(vare)kostnad) (9.900+200)	-10.100
Umiddelbar rentekostnadsutgift (Rentekostnad)	-20
Umiddelbar investeringskostnadsutgift (Avskrivningskostnad)	<u>-300</u>
Lønnsomhetsresultat (Resultat)	<u>4.580</u>

* Se AO-kolonnene i Avdeling I i tabell 18.

Tabell 20: Lønnsomhetsresultatregnskap: talleksempel.

Sammenligning

Med utgangspunkt i tabell 21 sammenlignes forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken i det følgende.

	KAMERALREGNSKAP	
	Forvaltningskameralistikk	Bedriftskameralistikk
(1) Formål	• informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning	• informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i offentlige bedrifter
(2) Oppgaver	• budsjettkontroll • innbetalings- og utbetalingskontroll • kassekontroll • rapportering av et pengeresultat	• rapportering av lønnsomhetsresultatet via både betalingssiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) • rapportering av integrerte fullstendige balanseregnskapskonti (eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt)
(3) Periodiseringsprinsipp	• pengeperiodiseringsprinsipp (anordningsprinsippet)	• lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp
(4) Inntekts-/utgiftsvirkning	• pengevirkning	• lønnsomhetsvirkning
(5) Type regnskap	• pengeregnskap (anordningsregnskap)	• modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap
(6) Bokføringskonto	• den kameralistiske kontoen (inntekts- og utgiftssider; fire kolonner på hver side)	• den kameralistiske kontoen (inntekts- og utgiftssider; fire kolonner på hver side)
(7) Bokføringsmetode	• forvaltningskameralistisk enkel bokføring	• bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring

Tabell 21: Kameralregnskap (Kilde: Monsen, 2014, tabell 5.12, s. 103).

Forvaltningskameralistikken har som formål å rapportere informasjon for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning. Dette betyr at offentlige inntekter og utgifter skal kontrolleres på en demokratisk måte, ved at skatteinntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratisk vedtatte budsjett. Bedriftskameralistikken har derimot som formål å rapportere informasjon for lønnsom forvaltning av finansielle midler i offentlige bedrifter (se 1 i tabell 21). Disse ulike formålene fører til ulike oppgaver samt bruk av ulike periodiseringsprinsipp for å rapportere ulike inntekts- og utgiftsvirkninger (se 2-4 i tabell 21): Innenfor forvaltningskameralistikken periodiseres inntekter og utgifter med henblikk på pengevirkningen (ved bruk av anordningsprinsippet) for å oppfylle fire oppgaver: (1) budsjettkontroll (sammenligning av budsjettall hentet fra budsjettet (se tabell 1) og regnskapstall hentet fra den kameralistiske kontoen (se tabell V2 i vedlegg 1d; se også tabell 14)), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger (se anordnet inntekt og anordnet utgift i figur 1), bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger (se

umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1), bokført i V-kolonnene til denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av periodens innbetalinger og utbetalinger (se umiddelbar kontantinntekt og umiddelbar kontantutgift i figur 1), bokført i V-kolonnene til den kameralistiske kontoen) og (4) rapportering av et pengeresultat som differansen mellom anordnede inntekter og utgifter, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen (jf. anordnet inntekt minus anordnet utgift i figur 1; se SUM i tabell 14: $\text{Inntekter-AO} - \text{Utgifter-AO} = 17.200 - 13.220 = 3.980$ i talleksemplet; se også tabell 15).

Innenfor bedriftskameralistikken periodiseres derimot inntekter og utgifter med henblikk på lønnsomhetsvirkningen, slik at periodens lønnsomhetsresultat (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift i figur 1) rapporteres. Og dette lønnsomhetsresultatet rapporteres både via betalings- og ytelsessidene (representert ved balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskontoene). Med henvisning til talleksemplet: Lønnsomhetsresultat (4.580) fremkommer i restkolonnene (eller m.a.o. balansekolonnene), som representerer betalings siden (se Avdeling IV i tabell 18: Lønnsomhetsresultat: $\text{Utgifter-R} = 4.580$; se også tabell 19). Dessuten fremkommer lønnsomhetsresultatet også i anordningskolonnene, som representerer ytelsessiden (se Sum Avdeling I i tabell 18: $\text{Inntekter-AO} - \text{Utgifter-AO} = 15.000 - 10.420 = 4.580$; se alternativt Avdeling IV i samme tabell: Lønnsomhetsresultat: $\text{Utgifter-AO} = 4.580$; se også tabell 20). I tillegg rapporteres det også integrerte fullstendige balanseregnskapskonti (inneholdende eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt) innenfor bedriftskameralistikken (se RF- og R-kolonnene i tabell 18; se også tabell 19).

Disse ulikhetene medfører at forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken representerer to forskjellige typer regnskap, eller m.a.o. to ulike regnskapsmodeller: pengeregnskap i form av anordningsregnskap og modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap (se 5 i tabell 21). Når det gjelder bokføringskonto, bruker både forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken den kameralistiske kontoen med en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finner vi fire kolonner (se 6 i tabell 21; se også tabell V2 i vedlegg 1d). Selv om både forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken bruker enkel bokføring, bruker de to ulike varianter:

forvaltningskameralistisk enkel bokføring og bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring (se 7 i tabell 21; se også tabellene 14 og 18; se vedlegg 1d for flere detaljer).

Diskusjon

Konseptuelle rammeverk for regnskap

Leserne av artikkelen er sannsynligvis mer kjent med konseptuelle rammeverk for regnskap som omtales i privat regnskapslitteratur (se f.eks. Kvite og Johnsen, 2008) enn med inntekts- og utgiftsbegrepsapparatet i denne artikkelen (se figur 1), som også kan betraktes som et konseptuelt regnskapsrammeverk. Derfor vil jeg fremheve følgende: De konseptuelle rammeverkene i privat regnskapslitteratur omhandler regnskap for private bedrifter (jf. markedskoblede organisasjoner) med lønnsomhetsmålsettinger. Følgelig relaterer disse rammeverkene seg til nederste del av figur 1, hvor lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene fremkommer. Det konseptuelle rammeverket i denne artikkelen, altså inntekts- og utgiftsbegrepsapparatet i figur 1, relaterer seg derimot til regnskap for både offentlig forvaltning (jf. budsjettkoblet organisasjon) og private/offentlige bedrifter (jf. markedskoblede organisasjoner). Som det fremgår av den kontekstuelle referanserammen foran i artikkelen (se avsnittet Privat vs. offentlig sektor), har førstnevnte type av organisasjoner (dvs. offentlig budsjettkoblet forvaltning) behov for informasjon om pengevirkningen av inntektene og utgiftene (jf. øverste del av figur 1), mens sistnevnte type av organisasjoner (dvs. private og offentlige markedskoblede bedrifter) har behov for informasjon om lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene (jf. nederste del av figur 1). Følgelig er inntekts- og utgiftsbegrepsapparatet (med fokus på både pengevirkningen og lønnsomhetsvirkningen av inntekter og utgifter; jf. øverste og nederste del av figur 1) et mer generelt konseptuelt rammeverk for regnskap enn de rammeverkene som omtales i privat regnskapslitteratur (med fokus på lønnsomhetsvirkningen av inntekter og utgifter; jf. nederste del av figur 1).

Transaksjonsprinsippet

Kvite og Johnsen (2008, s. 85) fremhever at regnskapsføringen (dvs. i privat sektor) tradisjonelt har vært transaksjonsbasert, men de senere årene har verdimåling fått større anvendelse. Og når det gjelder transaksjonsprinsippet, forklares det på følgende måte:

”Transaksjonsprinsippet er todelt: Når skal en transaksjon eller hendelse reflekteres i regnskapet, og til hvilken verdi skal den regnskapsføres (Johnsen og Kvaal 1999, s. 18-19)?” (Kvifte og Johnsen, 2008, s. 20-21)

Dette prinsippet ligger også til grunn for inntekts- og utgiftsbegrepsapparatet i figur 1. Utgangspunktet her er nemlig bokføring av inntekts- og utgifstransaksjoner. Deretter bokføres, eller m.a.o. reflekteres, disse inntektene og utgiftene i ulike regnskapsperioder og til ulike verdier, avhengig av hvilket periodiseringsprinsipp som brukes i den aktuelle regnskapsmodellen (jf. forretningsregnskap, fondsregnskap eller kameralregnskap). Og hvis vi sammenligner med transaksjonsprinsippet slik det omtales i privat regnskapslitteratur, kan vi konstatere følgende: I et lønnsomhetsforretningsregnskap (eller m.a.o. perioderegnskap for private bedrifter) som baseres på transaksjonsprinsippet, bokføres inntekter og utgifter i den regnskapsperioden hvor de har lønnsomhetsvirkning (se umiddelbar lønnsomhetsinntekt og umiddelbar kostnadsutgift i figur 1). Dermed blir regnskapsperiodens resultat et lønnsomhetsresultat: I privat regnskapslitteratur fremkommer det som ‘inntekter minus kostnader’, og i denne artikkelen fremkommer dette lønnsomhetsresultatet som ‘umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift’ (jf. den begrepsmessige referanserammen i avsnittet Inntekter og utgifter foran i artikkelen, inkludert figur 1).

Perioderegnskap i offentlig sektor

Når en offentlig organisasjon skal utarbeide regnskap for en bestemt periode (i form av perioderegnskap), kan den, slik som forklart ovenfor, periodisere sine påløpte inntekter og utgifter til denne perioden med henblikk på pengevirkningen eller lønnsomhetsvirkningen. Og fordi en slik organisasjon består av både en budsjettkoblet forvaltning (med behov for informasjon om pengevirkningen) og markedskoblede bedrifter (med behov for informasjon om lønnsomhetsvirkningen) av inntektene og utgiftene (se avsnittet Privat vs. offentlig sektor foran i artikkelen), bør den utarbeide både penge-regnskap (for offentlig forvaltning) og lønnsomhetsregnskap (for offentlige bedrifter). Og bokføringen kan foretas ved bruk av enkel eller dobbel bokføring (se tabell 22).

	Inntekter og utgifter	
	Penge- virkning	Lønnsomhets- virkning
Enkel bokføring: • kjøpmannens konto/konti • den kameralistiske kontoen	KFOR FKAM	SFOR BKAM
Dobbel bokføring: • kjøpmannens konti	FOND	LFOR

KFOR=kontantforretningsregnskap; SFOR=systematisk forretningsregnskap;
LFOR=lønnsomhetsforretningsregnskap; FOND=fondsregnskap; FKAM=forvaltningskameralistikk;
BKAM=bedriftskameralistikk

Tabell 22: Ulike regnskapsmodeller (Kilde: Monsen, 2014, tabell 6.1, s. 108).

I tabell 22 fremkommer det at vi kan velge mellom tre varianter av forretningsregnskap (KFOR, SFOR og LFOR) og to varianter av kameralregnskap (FKAM og BKAM). Og som påpekt ovenfor, finnes det også to varianter av FOND: bokføring kun av regnskapstall og bokføring av både regnskaps- og budsjettall. For diskusjonen i det følgende er det imidlertid unødvendig å skille mellom disse to variantene av FOND, fordi de bruker samme variant av dobbel bokføring for å rapportere samme pengevirkning av påløpte inntekter og utgifter (dvs. samme variant av dobbel bokføring for å bokføre regnskapstall).

Bruk av både enkel og dobbel bokføring i en organisasjon vil resultere i en kompleks bokførings situasjon. Derfor vil det være en fordel å bruke én bokføringsmetode (riktignok i ulike varianter) samt én type bokføringskonto, sammenlignet med å bruke både enkel og dobbel bokføring, muligens også med ulike typer bokføringskonti (jf. Oettle, 1990). Med referanse til tabell 22, står vi dermed overfor følgende alternativer:

- Alternativ 1: KFOR og SFOR
- Alternativ 2: FKAM og BKAM
- Alternativ 3: FOND og LFOR

Både KFOR/SFOR (alternativ 1) og FKAM/BKAM (alternativ 2) bruker enkel bokføring. Til forskjell fra KFOR som kun rapporterer umiddelbare kontantinntekter (i form av innbetalinger) og umiddelbare kontantutgifter (i form av utbetalinger), rapporterer FKAM også anordnede inntekter (i form av innbetalingsanordninger) og anordnede utgifter (i form av utbetalingsanordninger) samt inntektsrester (i form av anordnede, men ikke innbetalte inntekter) og utgiftsrester (i form av anordnede, men

ikke utbetalte utgifter). Og til forskjell fra SFOR som kun rapporterer periodens lønnsomhetsresultat (i form av umiddelbare lønnsomhetsinntekter minus umiddelbare kostnadsutgifter) via betalingssiden (balanseregnskapskonti), rapporteres det også via ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) i BKAM. Dette betyr at FKAM/BKAM rapporterer samme pengeinformasjon og samme lønnsomhetsinformasjon som KFOR/SFOR samt ytterligere opplysninger som kan være av interesse. Følgelig foretrekkes FKAM/BKAM fremfor KFOR/SFOR vurdert fra et regnskaps-teoretisk perspektiv.

Vurdert fra et regnskapsteoretisk perspektiv står vi derfor overfor valget mellom FKAM/BKAM (alternativ 2) og FOND/LFOR (alternativ 3) når det gjelder utarbeidelse av perioderegnskap i offentlig sektor som rapporterer både inntektenes og utgiftenes pengevirkning og lønnsomhetsvirkning. FKAM/BKAM bruker enkel bokføring i form av to varianter (dvs. forvaltningskameralistisk enkel bokføring/bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring), mens FOND/LFOR bruker dobbel bokføring i form av to varianter (dvs. fondsregnskapets dobbelte bokføring/kjøpmannens dobbelte bokføring). Som von Wysocki (1965) fremhever, er enkel bokføring mer fleksibel enn dobbel bokføring: Når vi bruker førstnevnte bokføringsmetode, kan vi foreta én, to eller flere enkle bokføringer, avhengig av hvilke(n) type(r) informasjon vi vil rapportere. Når vi derimot bruker dobbel bokføring, må vi alltid foreta to bokføringer med samme beløp på to ulike konti (debet=kredit). Dette medfører at FKAM/BKAM som bruker enkel bokføring er mer fleksibel enn FOND/LFOR som bruker dobbel bokføring. Dermed kan FKAM/BKAM lettere enn FOND/LFOR tilpasses nye informasjonsbehov over tid.

Den kameralistiske kontoen (med fire kolonner både på inntekts- og utgiftssidene; se tabell V2 i vedlegg 1d) muliggjør dessuten registrering av flere typer informasjon (i ulike kolonner) enn det som er mulig på kjøpmannens konti (med kun én kolonne på debet- og kreditsidene; se tabell V1 i vedlegg 1b). Ettersom FKAM/BKAM bruker den kameralistiske kontoen, mens FOND/LFOR bruker kjøpmannens konti, kan følgelig flere typer informasjon registreres når vi bruker FKAM/BKAM sammenlignet med bruk av FOND/LFOR. Og ettersom reformer i offentlig sektor er regelen snarere enn unntaket (Peters, 2001, s. ix), står vi her overfor enda et argument for å bruke FKAM/BKAM fremfor FOND/LFOR i offentlig sektor: Reformen vil ofte føre til nye informasjonsbehov, noe FKAM/BKAM (jf. enkel bokføring som er fleksibel; den

kameralistiske kontoen med flere kolonner på hver side) lettere kan ivareta enn FOND/LFOR (jf. dobbel bokføring som er rigid eller m.a.o. lite fleksibel; kjøpmannens konti med kun én kolonne på hver side).

Konklusjon

Med utgangspunkt i argumentasjonen at en offentlig organisasjon bør rapportere pengevirkingen (for offentlig budsjettkoblet forvaltning) og lønnsomhetsvirkingen (for offentlige markedskoblede bedrifter) av sine påløpte inntekter og utgifter, er det argumentert *regnskapsteoretisk* for at kameralregnskap, som består av forvaltningskameralistikk (jf. pengeregnskap i form av anordningsregnskap) og bedriftskameralistikk (jf. modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap), bør utarbeides for offentlige organisasjoner (for hhv. offentlig forvaltning og offentlige bedrifter).

I praksis kan imidlertid *andre perspektiv* tillegges større vekt enn det regnskapsteoretiske perspektivet som er anvendt i denne artikkelen. I så fall kan likevel en annen regnskapsmodell (slik som forretningsregnskap i form av lønnsomhetsforretningsregnskap og/eller fondsregnskap) bli foretrukket fremfor kameralregnskap. Artikkelen avsluttes derfor med å foreslå at foreliggende regnskapsteoretiske diskusjon følges opp av empiriske studier av hvilke(n) regnskapsmodell(er) som velges ved utarbeidelse av perioderegnskap for offentlige organisasjoner, når også andre perspektiv enn et regnskapsteoretisk perspektiv ligger til grunn for valget.

Vedlegg 1

1a) Bokføringskonti og regnskapsrapporter

Regnskapsbeløp bokføres på én eller flere bokføringskonti (*bookkeeping accounts*) ved bruk av en bestemt bokføringsmetode. Og med utgangspunkt i regnskapsbeløpene på bokføringskontoene, kan det utarbeides én eller flere regnskapsrapporter (*financial statements*). For å eksemplifisere: Innenfor et lønnsomhetsforretningsregnskap bokføres regnskapsbeløp på ulike bokføringskonti, som klassifiseres som balanseregnskapskonti og lønnsomhetsresultatregnskapskonti, ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Og med utgangspunkt i disse bokføringskontoene, utarbeides to regnskapsrapporter: balanseregnskap og lønnsomhetsresultatregnskap (vanligvis kun omtalt noe upresist som resultatregnskap). Dette betyr at selv om samme regnskapsbeløp (og dermed samme regnskapsinformasjon) rapporteres på bokføringskontoene og i regnskapsrapportene, er det en viktig forskjell: balanse- og lønnsomhetsresultatregnskapskontoene (som representerer bokføringskonti) er *en integrert del av bokføringen*, mens balanse- og lønnsomhetsresultatregnskapene (som representerer regnskapsrapporter) er *et tillegg til denne bokføringen*.

1b) Forretningsregnskap

Kjøpmannens bokføring som brukes ved utarbeidelse av forretningsregnskap, foregår på kjøpmannens bokføringskonto eller -konti som består av en debetside og en kreditside. På hver av sidene finnes det kun én kolonne (se tabell V1).

Debet	Kredit	Debet	Kredit

Tabell V1: Kjøpmannens bokføringskonti.

Kontantforretningsregnskap

Kjøpmannens enkle bokføringsmetode som brukes ved utarbeidelse av kontantforretningsregnskap, foregår på kassekontoen. Inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på pengevirkningen ved bruk av et pengeperiodiseringsprinsipp (kontantprinsippet). Dette betyr at periodens innbetalinger debiteres kassekontoen, mens periodens utbetalinger krediteres kassekontoen. Dermed fremkommer et pengeresultat for perioden i form av netto kontantinntekt, eller m.a.o. kasseendringen (jf. umiddelbar kontantinntekt minus umiddelbar kontantutgift i figur 1).

Systematisk forretningsregnskap

Kjøpmannens systematisk enkle bokføringsmetode som brukes ved utarbeidelse av systematisk forretningsregnskap, foregår på balanseregnskapskonti (kassekonto og andre balanseregnskapskonti). Inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen ved bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. De enkle bokføringene registreres derfor på en systematisk måte ved at man skiller mellom innbetalte inntekter og utbetalte utgifter (dvs. pengetransaksjoner) som har lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden (slik som innbetalinger fra kunder i bytte mot kulepennene og betaling for råvarer som er brukt for å produsere kulepennene) og innbetalte inntekter og utbetalte utgifter som ikke har slik lønnsomhetsvirkning (slik som låneinnbetaling og avdragsutbetaling). Dessuten tar man med ikke-pengetransaksjoner som har lønnsomhetsvirkning i denne perioden (f.eks. avskrivning av anleggsmidler). Dermed rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via betalingssiden (balanseregnskapskonti) som differansen mellom de inntektene og utgiftene som har lønnsomhetsvirkning i perioden (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift i figur 1).

Lønnsomhetsforretningsregnskap

Kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som brukes ved utarbeidelse av lønnsomhetsforretningsregnskap, foregår på både balanseregnskapskonti (kassekonto og andre balanseregnskapskonti) og lønnsomhetsresultatregnskapskonti. Inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på lønnsomhetsvirkningen, og en debetbokføring på én konto ledsages av en kreditbokføring med samme beløp på en annen konto (debet=kredit). Dermed rapporteres periodens lønnsomhetsresultat via både betalingssiden (balanseregnskapskonti) og ytelsessiden (lønnsomhetsresultatregnskapskonti) som differansen mellom de inntektene og utgiftene som har lønnsomhetsvirkning i perioden (jf. umiddelbar

lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift i figur 1). Dessuten rapporteres integrerte fullstendige balanseregnskapskonti som inneholder eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt. Og med referanse til begrepsstrukturen for inntekter og utgifter i figur 1, fremkommer følgende: Eiendeler består av umiddelbar kontantinntekt minus umiddelbar kontantutgift (i form av kassebeholdning), senere kontantinntekt (i form av fordringer) og senere kostnadsutgift (f.eks. varelager og anleggsmiddel). Gjeld består av senere kontantutgift (i form av kortsiktig/langsiktig gjeld). En eventuell senere lønnsomhetsinntekt (f.eks. forskuddsinnbetaling eller senere innbetaling fra kunder for produkt/tjenester som skal leveres senere) rapporteres også på balanseregnskapskontoene. Dermed fremkommer egenkapitalen på balanseregnskapskontoene som forskjellen mellom eiendeler og gjeld, eventuelt med fradrag for senere lønnsomhetsinntekt.

1c) Fondsregnskap

Fondsregnskapets dobbelte bokføringsmetode som brukes ved utarbeidelse av fondsregnskap, foregår på kjøpmannens bokføringskonti (se tabell V1). Inntekter og utgifter periodiseres med henblikk på pengevirkingen ved bruk av et pengeperiodiseringsprinsipp (påløptprinsippet). Dermed rapporteres periodens pengeresultat via både balanseregnskapskonti og pengeresultatregnskapskonti (i form av inntekts- og utgiftskonti) som differansen mellom de inntektene og utgiftene som er påløpt i perioden (jf. inntekt minus utgift i figur 1). Dessuten utarbeides integrerte balanseregnskapskonti som består av pengeeiendeler, gjeld og fondsbalanse. Og med referanse til begrepsstrukturen for inntekter og utgifter i figur 1, fremkommer følgende: Pengeeiendeler består av umiddelbar kontantinntekt minus umiddelbar kontantutgift (i form av kassebeholdning) og senere kontantinntekt (i form av fordringer). Gjeld består av senere kontantutgift (i form av kortsiktig gjeld). Dermed fremkommer ubunden fondsbalanse på balanseregnskapskontoene som forskjellen mellom eiendeler og gjeld.

1d) Kameralregnskap

Forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk

Både den forvaltningskameralistiske enkle bokføringsmetoden som brukes ved utarbeidelse av forvaltningskameralistikk og den bedriftskameralistiske systematiske enkle bokføringsmetoden som brukes ved utarbeidelse av bedriftskameralistikk, foregår på den kameralistiske bokføringskontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finnes det fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) (se tabell V2).

Bokføringssted	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

Tabell V2: Den kameralistiske bokføringskontoen.

Ingen bokføring i V-kolonnen kan foretas uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen (regel 1) og $R=RF+AO-V$ (regel 2). Disse to reglene gjelder separat på den kameralistiske kontoens inntekts- og utgiftssider. Selv om de *regnskapstekniske* gjelder på samme måte innenfor forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken, er *tolkningen* av reglene forskjellig som en følge av et pengefokus innenfor forvaltningskameralistikken og et lønnsomhetsfokus innenfor bedriftskameralistikken: I forvaltningskameralistikken periodiseres inntekter og utgifter i AO-kolonnene med henblikk på pengevirkingen ved bruk av anordningsprinsippet. Dermed fremkommer periodens netto anordnet inntekt (som representerer et pengeresultat) som differansen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene (jf. anordnet inntekt minus anordnet utgift i figur 1). Innenfor bedriftskameralistikken periodiseres derimot inntekter og utgifter i AO-kolonnene med henblikk på lønnsomhetsvirkingen ved bruk av lønnsomhetsperiodiseringsprinsippet. Dermed fremkommer periodens lønnsomhetsresultat som forskjellen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene (jf. umiddelbar lønnsomhetsinntekt minus umiddelbar kostnadsutgift i figur 1).

Innenfor bedriftskameralistikken inndeles kontoene i fire regnskapsavdelinger: I AO-kolonnene i Avdeling I bokføres inntekter/utgifter med lønnsomhetsvirking i regnskapsperioden. I AO-kolonnene i Avdeling II bokføres inntekter/utgifter med lønnsomhetsvirking i senere perioder. I AO-kolonnene i

Avdeling III bokføres inntekter/utgifter uten lønnsomhetsvirkning. Avdeling IV er en avslutningsavdeling, hvor vi for det første finner periodens lønnsomhetsresultat. Dette resultatet fremkommer som forskjellen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene i Avdeling I, alternativt i Avdelingene I-III, ettersom inntekter/utgifter som er bokført i AO-kolonnene i Avdelingene II-III alltid vil balansere og dermed ikke ha lønnsomhetsvirkning. Et positivt lønnsomhetsresultat rapporteres i AO-kolonnen på utgiftssiden i Avdeling IV, mens et negativt lønnsomhetsresultat rapporteres i AO-kolonnen på inntektssiden i denne avslutningsavdelingen. For det andre finner vi periodens kasseendring samt kassebeholdningen ved begynnelsen og slutten av perioden i Avdeling IV. Kasseendringen fremkommer som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene i Avdelingene I-III, og rapporteres på inntektssiden i Avdeling IV: En kasseøkning rapporteres i AO-kolonnen, mens en kassereduksjon rapporteres i V-kolonnen. Kassebeholdningen ved begynnelsen og slutten av perioden rapporteres i hhv. RF- og R-kolonnene på inntektssiden i denne avslutningsavdelingen.

V-kolonnene innenfor både forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken inneholder periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger) og utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Innenfor bedriftskameralistikken inneholder dessuten V-kolonnene noen ikke-pengetransaksjoner (f.eks. avskrivning av anleggsmidler), men disse vil alltid bokføres med samme beløp på kameralkontoens inntekts- og utgiftssider. Dermed vil periodens netto kontantinntekt (i form av kasseendringen) fremkomme som differansen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene innenfor både forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken (jf. umiddelbar kontantinntekt minus umiddelbar kontantutgift i figur 1).

Som en følge av forskjellig innhold i AO-kolonnene innenfor forvaltningskameralistikken og bedriftskameralistikken (jf. hhv. pengemessig og lønnsomhetsmessig periodisering av inntekter og utgifter), blir også innholdet i R-kolonnene forskjellig (jf. $R=RF+AO-V$): R-kolonnene innenfor forvaltningskameralistikken inneholder inntekter/utgifter som er anordnet for innbetaling/utbetaling, men som ennå ikke er innbetalt/utbetalt og dermed representerer inntektsrester/utgiftsrester. Sagt på en annen måte: R-kolonnene innenfor forvaltningskameralistikken representerer restkolonner (eller m.a.o. balansekolonner) som inneholder inntektsrester (i form av fordringer)/utgiftsrester (i form av gjeld) som det er gitt innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger for (jf. anordnet inntekt minus umiddelbar kontantinntekt og anordnet utgift minus umiddelbar kontantutgift i figur 1). R-kolonnene innenfor bedriftskameralistikken representerer derimot integrerte fullstendige restkolonner (balansekolonner) som inneholder følgende: (1) Avdeling II: inntektsrester/utgiftsrester med lønnsomhetsvirkning i senere regnskapsperioder (se senere lønnsomhetsinntekt og senere kostnadsutgift i figur 1; f.eks. varelager/anleggsmidler på inntektssiden og forskuddsinnbetaling eller senere innbetaling fra kunder (for produkt/tjenester som skal leveres senere) på utgiftssiden), (2) Avdeling III: inntektsrester/utgiftsrester uten lønnsomhetsvirkning (se senere kontantinntekt og senere kontantutgift i figur 1; f.eks. fordringer på inntektssiden og kortsiktig/langsiktig gjeld på utgiftssiden), supplert på utgiftssiden med egenkapital som differansen mellom eiendeler og gjeld, hvor en eventuell senere lønnsomhetsinntekt i restkolonnene i Avdeling II vil redusere denne differansen og (3) Avdeling IV: kassebeholdningen ved begynnelsen og slutten av perioden på inntektssiden og periodens lønnsomhetsresultat, hvor et positivt lønnsomhetsresultat rapporteres på utgiftssiden, mens et negativt lønnsomhetsresultat rapporteres på inntektssiden. Dette betyr at restkolonnene (RF og R; balansekolonner) innenfor bedriftskameralistikken inneholder nøyaktig samme informasjon som balanseregnskapskontoene innenfor et lønnsomhetsforretningsregnskap: eiendeler, gjeld og egenkapital samt eventuell senere lønnsomhetsinntekt (se vedlegg 1b ovenfor for flere detaljer, inkludert referanse til begrepsstrukturen for inntekter og utgifter i figur 1).

Referanser

- Buschor, E. 1994: Introduction: From Advanced Public Accounting via Performance Measurement to New Public Management. In Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.). *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publishers, Berne/Stuttgart/Vienna, VII-XVIII.
- Chan, J.L. 2003: Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management* 23(1), 13-20.
- Danielsson, A. 1977: *Företagsekonomi – en översikt*, Studentlitteratur, Lund.
- Elliott, B and Elliott, J. 2002: *Financial Accounting, Reporting and Analysis*, Pearson Education Limited.
- Johns, R. 1951: *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil*, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabeler, Wiesbaden.
- Johnsen, A. og Kvaal, E. 1999: *Regnskapsloven*, Cappelen Akademisk forlag, Oslo.
- Kam, V. 1990: *Accounting Theory*, John Wiley & Sons, New York.
- Kvifte, S.S og Johnsen, A. 2008: *Konseptuelle rammeverk for regnskap*, Den norske revisorforening, Oslo.
- Monsen, N. 2014: *Forretningsregnskap, fondsregnskap og kameralregnskap: Innføring og sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor*, Norges Handelshøyskole, Rapport, 4. utgave.
- Mülhaupt, L. 1987: *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*, Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden.
- Norges offentlige utredninger, NOU 2003:06, 2003: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten, Finansdepartementet.
- Oettle, K. 1990: Cameralistics. In Grochla, E. and Gaugler, E. (Eds.), *Handbook of German Business Management*, C.E. Poeschel Verlag Stuttgart, Berlin, 345-354.
- Penman, S. H. 2004: *Financial Statement Analysis and Security Valuation*, McGraw Hill, Boston, 2nd. ed.
- Peters, B.G. 2001: *The Future of Governing*, Univesity Press of Kansas.
- Revisorforeningen. 2012: Pengestrøm og statsregnskap, *Kommunal økonomi* 9, 29.
- Vatter, W.J. 1947: *The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports*, The University of Chicago Press Chicago.
- Walb, E. 1926: *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung*, Industriverlag Spaeth & Linde, Berlin.
- von Wysocki, K. 1965: *Kameralistisches Rechnungswesen*, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart.