

Ideellkameralistikk og kameralistikk for kommuner

Et eksempel av Norvald Monsen

I en tidligere artikkel i Kommunal økonomi har jeg gitt en innføring i forvaltningskameralistikk (FKAM) ved bruk av et talleksempel (se Monsen, 2011). Der argumenterte jeg for at kommuneregnskapet (KOM) burde videreutvikles i retning av FKAM, fordi FKAM er spesielt utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av offentlige skatteinntekter.

I foreliggende artikkel presenteres to videreutviklede varianter av FKAM: ideellkameralistikk (IKAM) og statuskameralistikk (SKAM). IKAM og SKAM illustreres ved bruk av et talleksempel, og det argumenteres for at IKAM/SKAM med fordel kan brukes fremfor FKAM i offentlig forvaltning, slik som kommune-kassen. Og ettersom KOM bør videreutvikles i retning av FKAM, kan KOM med fordel videreutvikles ytterligere, nemlig i retning av IKAM/SKAM.

INNLEDNING

Forvaltningskameralistikk (FKAM) er kameralregnskapets (KAMs) hovedvariant og representerer et pengeregnskap som er utviklet for bruk i offentlig forvaltning, mens bedriftskameralistikk (BKAM) er en tilleggsvariant til FKAM og representerer et modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap som er utviklet for bruk i offentlige bedrifter (se f.eks. Monsen, 2013). I foreliggende artikkel presenteres imidlertid to videreutviklede varianter av FKAM: ideellkameralistikk (IKAM) og statuskameralistikk (SKAM). IKAM har videreutviklet pengerapporteringen i FKAM, mens SKAM supplerer denne

pengerapporteringen med ytterligere opplysninger. Og mens IKAM er utviklet som et *alternativ til FKAM*, er SKAM utviklet som en *tilleggsvariant til IKAM*.

Idé til utviklingen av IKAM/SKAM er hentet fra en studie av regnskapet til et borettslag som inngår i gruppen av organisasjoner som på engelsk omtales som *nonprofit organizations* (norsk oversettelse: ikke-gevinstorienterte organisasjoner; se Monsen, 2010). Dette er organisasjoner som ikke har lønnsomhet (gevinst) som målsetting. De er derimot opprettet for å utføre én eller flere (ideelle) oppgaver. På norsk brukes derfor vanligvis betegnelsen ideelle organisasjoner (istedenfor betegnelsen ikke-gevinstorienterte organisasjoner) når det refereres til slike organisasjoner. Uansett betegnelse så kjennetegnes disse organisasjonene av at de står overfor enveis pengetransaksjoner i motsetning til markedsmessige byttetransaksjoner (i form av kjøp/produksjon og salg av varer/tjenester). Og når han refererer til private bedrifter, bruker Danielsson (1977) betegnelsen markeds-koplede organisasjoner for å få frem at de står overfor slike markedsmessige byttetransaksjoner. Når han derimot refererer til organisasjoner som står overfor enveis pengetransaksjoner, bruker Danielsson (1977) betegnelsen budsjettkoplede organisasjoner for å få frem budsjettets viktige rolle i slike organisasjoner: De bruker budsjett til å fordele inntektene til ulike organisasjonsheter, slik at disse enhetene kan finansiere sine utgifter med inntekter.

Selv om IKAM/SKAM er utviklet for ideelle organisasjoner, kan IKAM/SKAM med fordel også brukes i offentlig forvaltning, slik som kommune-kassen: I likhet med ideelle organisasjoner står også kommune-kassen overfor enveis pengetransaksjoner (jf. skattebetaling fra en skattyter til kommunens

økonomiavdeling uten direkte motytelse), og i likhet med ideelle organisasjoner spiller også budsjettet en viktig rolle i kommune-kassen (jf. kommunebudsjettet brukes til å fordele inntektene som mottas av økonomiavdelingen til ulike kommunalavdelinger). I likhet med ideelle organisasjoner kan følgelig også kommune-kassen betegnes som en budsjettkoplede organisasjon; dette er nettopp den typen av organisasjoner IKAM/SKAM er utviklet for.

INNTEKTER OG UTGIFTER

Alle organisasjoner pådrar seg utgifter (i form av betalingsforpliktelser) som må finansieres av inntekter (i form av innbetalingskrav). Ifølge Mülhaupt (1987) er derfor *inntekt* og *utgift* de to hovedbegrepene i et regnskap. Inntektene og utgiftene til en organisasjon, referert til som påløpte inntekter og utgifter, vil derfor alltid ha pengevirkning som påvirker organisasjonens pengebeholdning i form av pengeeiere minus gjeld. I offentlig sektor (i det minste i kontinentaleuropa samt Norge) er det et grunnleggende prinsipp at en innbetalingsanordning og en utbetalingsanordning skal gis av en aktør med anordningsmyndighet (f.eks. rådmannen i en kommune). Deretter kan en innbetaling mottas og en utbetaling foretas av en annen aktør med betalingsmyndighet (f.eks. kommune-kasserer). Dette medfører at vi står overfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning (i forbindelse med utarbeidelse av regnskap for en bestemt periode, slik som et år): Inntektene og utgiftene kan periodiseres med henblikk på om de er påløpt, om de er anordnet for innbetaling og utbetaling eller om de er innbetalt og utbetalt. Disse tre alternativene reflekteres i følgende begrep: påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet (se f.eks. Monsen, 2013, for flere detaljer).

g status- mmunekassen



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).

Bokførings- sted	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 1: Den kameralistiske kontoen.

KAMERALISTISK BOKFØRING

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring som brukes ved utarbeidelse av FKAM, foregår på den kameralistiske enkeltsidige kontoen som består av en inntektsside og en utgiftsside. På hver av sidene finnes det fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) (se tabell 1).

Inntektene bokføres på kontoens inntektsside, mens utgiftene bokføres på kontoens utgiftsside. Og følgende to bokføringsregler som gjelder separat på kontoens inntekts- og utgiftssider, må følges: 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).

Bokføringen starter når påløpte inntekter og utgifter anordnes (eller m.a.o. anvises) for betaling. Dette betyr at det er anordningsprinsippet som brukes ved periodisering av inntektene og utgiftene i FKAM. Sagt på en annen måte: Regnskapsmessig periodisering av påløpte inntekter og utgifter består i at de bokføres i AO-kolonnene når de anordnes for betaling. Dermed fremkommer periodens netto anordnet inntekt (som representerer er pengeresultat) som forskjellen mellom bokføringene i AO-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene. I V-kolonnene bokføres periodens innbetalte inntekter (i form av innbetalinger) og utbetalte utgifter (i form av utbetalinger). Dermed

vil periodens netto kontantinntekt (i form av kasseendringen) fremkomme som forskjellen mellom bokføringene i V-kolonnene på inntekts- og utgiftssidene.

Restkolonnene (R) inneholder inntekts- og utgiftsrester som er anordnet for betaling, men som ikke er betalt. Sagt på en annen måte: R-kolonnene representerer ufullstendige restkolonner (balansekolonner) som inneholder fordringer og gjeld som det er gitt betalingsanordninger for (se f.eks. Monsen, 2013, for ytterligere forklaring på forvaltningskameralistisk enkel bokføring).

TALLEKSEMPEL

En kommunekasse har en kassebeholdning på 2.000 ved begynnelsen av perioden, og tabell 2 (på neste side) viser periodens inntekter og utgifter.

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 tre siste kolonnene viser derimot regnskapstill. Kolonne (2) *Påløpt* viser inntekter/utgifter som er påløpt. Kolonne (3) *Anordnet* viser inntekter/utgifter som er anordnet for innbetaling/utbetaling. Kolonne (4) *Innbetalt/*

>>> fortsetter
på neste side

	(1) Budsjett	(2) Påløpt	(3) Anordnet	(4) Innbetalt/ utbetalt
(1) Driftsinntekt	16.500	16.000	15.200	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

Tabell 2: Inntekter og utgifter.

utbetalt viser inntekter/utgifter som er innbetalt/utbetalt.

IDEELLKAMERALISTIKK

Inntektene og utgiftene bokføres på den kameralistiske kontoen i tabell 3 som består av tre regnskapsavdelinger: Regnskapsavdeling 1 (RA1: Inntekter), Regnskapsavdeling 2 (RA2: Utgifter) og Regnskapsavdeling 3 (RA3: Avslutning). Forvaltningskameralistisk enkel bokføring brukes i RA1 og RA2 (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og $R=RF+AO-V$), noe som betyr at inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på deres respektive pengevirkning ved bruk av anordningsprinsippet (i AO-kolonnene). I RA3 brukes imidlertid ikke anordningsprinsippet, for her bokføres kassebeholdningen og periodens nettoinntekt (i motsetning til anordnede inntekter og utgifter). Til tross for dette brukes de to kameralistiske bokføringsreglene også i RA3 på samme

regnskapstekniske måte som de brukes i RA1 og RA2 (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og $R=RF+AO-V$). Følgelig brukes kameralistisk enkel bokføring i alle de tre regnskapsavdelingene i tabell 3

Forklaring

Tabell 3 er utarbeidet på følgende måte: Vi begynner med å bokføre kassebeholdningen på 2.000 ved begynnelsen av perioden på inntektssiden til den kameralistiske kontoen i RA3 (Inntekter- $RF=2.000$). Deretter bokfører vi inntektene på inntektssiden i RA1, mens vi bokfører utgiftene på utgiftssiden i RA2.

Driftsinntekt (1) er påløpt med 16.000, og det er gitt en innbetalingsanordning for 15.200 av dette beløpet (Inntekter- $AO=15.200$). Av sistnevnte beløp er kun 14.500 mottatt som innbetaling (Inntekter- $V=14.500$), noe som medfører at det fremkommer et beløp på 700 i den kameralistiske

kontoens restkolonne (Inntekter- $R=RF+AO-V=0+15.200-14.500=700$). 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 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 (4) kan mottas 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 er gitt en utbetalingsanordning for dette beløpet. Bokføringen på den kameralistiske kontoen blir slik: Utgifter- $AO=3.000$, Utgifter- $V=3.000$ og Utgifter- $R=RF+AO-V=0+3.000-3.000=0$.

Bokføring

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
RA1: INNTEKTER								
1) Driftsinntekt		15.200	14.500	700				
4) Låneinntekt		2.000	2.000					
Sum RA1	0	17.200	16.500	700				
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 RA2		17.200	16.500	700	0	13.220	13.120	100
Kassebeholdning	2.000	3.380		5.380		3.380	3.380	
Nettoinntekt						3.980		3.980
SUM	2.000	20.580	16.500	6.080	0	20.580	16.500	4.080

RA=regnskapsavdeling

Tabell 3: Ideellkameralistikk (IKAM).

Periodens 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 utgiftssiden i RA3 (Utgifter-V=3.380) samtidig som vi også bokfører dette beløpet i AO-kolonnen på samme side av den kameralistiske kontoen i RA3 (Utgifter-AO=3.380) (bokføringsregel 1). Dessuten bokfører vi dette beløpet i AO-kolonnen på inntektssiden i RA3 (Inntekter-AO=3.380). Sistnevnte bokføring har 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) (bokføringsregel 2).

Periodens nettoinntekt (i form av netto anordnet inntekt) fremkommer som forskjellen mellom Inntekter-AO og Utgifter-AO:

Inntekter-AO (RA1+RA3) (15.200+2.000)+(3.380)=(17.200+3.380)	20.580
Utgifter-AO (RA2+RA3) (10.000+20+200+3.000)+(3.380)=(13.220+3.380)	<u>-16.600</u>
Nettoinntekt	<u>3.980</u>

Vi bokfører denne positive nettoinntekten i AO-kolonnene på utgiftssiden i RA3 (Utgifter-AO=3.980), og ved bruk av den andre kameralistiske bokføringsregelen (regel 2) overføres denne nettoinntekten til restkolonnen ved slutten av perioden på utgiftssiden i RA3 (Utgifter-R=RF+AO-V=0+3.980-0=3.980).

Kommentar

Tabell 3 rapporterer pengevirkningen av inntektene og utgiftene ved bruk av anordningsprinsippet (i RA1 og RA2; FKAM). Dette betyr at inntektene og utgiftene bokføres i AO-kolonnene i tabell 3 når de anordnes for innbetaling og utbetaling og ikke når de påløper. Dessuten rapporteres kassebeholdningen ved begynnelsen og slutten av perioden samt periodens kasseendring og periodens nettoinntekt (som differansen mellom anordnede inntekter og utgifter) i RA3. Dette medfører at tabell 3 representerer en videreutviklet variant av FKAM og omtales som *ideellkameralistikk* (IKAM). Bokføringsmetoden som er brukt i tabell 3 er en videreutviklet variant av forvaltningskameralistisk enkel bokføring og omtales som *ideellkameralistisk enkel bokføring*.

STATUSKAMERALISTIKK

Tabell 4 inneholder opplysninger som kan være av interesse, men som mangler i tabell 3. Dette gjelder to typer av opplysninger: Type 1 og Type 2. Med *Type 1* refereres det til inntekter og utgifter som er påløpt, men ikke anordnet for innbetaling og utbetaling. Her finner vi følgende (nummereringen viser til nummereringen i tabell 2): (1) driftsinntekt som er påløpt, men ikke anordnet for innbetaling (omtalt som Annen driftsfordring), (2) driftsutgift som er påløpt, men ikke anordnet for utbetaling (omtalt som Annen driftsgjeld), (3) renteutgift som

er påløpt, men ikke anordnet for utbetaling (omtalt som Annen rentegjeld) og (4/5) låneinntekt minus avdragsutgift som det ikke er gitt utbetalingsanordning for (omtalt som Langsiktig gjeld).

Med *Type 2* refereres det derimot til andre opplysninger. I talleksempel finner vi kun ett eksempel på en slik opplysning: (6) Anleggsmiddel. Det er ikke gitt, og skal heller ikke gis, betalingsanordning for selve anleggsmiddelet (jf. utbetalingsanordning er gitt for investeringsutgiften og den er bokført i AO-kolonnen på utgiftssiden i tabell 3). Dette betyr at det beløpet som representerer anleggsmiddelet og som er bokført på inntektssiden i tabell 4, representerer ikke en inntektsrest i form av krav på innbetaling, slik tilfellet er for Type 1 som bokføres på inntektssiden i denne tabellen. Beløpet for anleggsmiddel er imidlertid tatt med i tabell 4 for å gi en opplysning av ikke pengemessig karakter (Type 2) for anleggsmiddelet (i form av bokført verdi etter avskrivning) som kan være av interesse som et supplement til pengeopplysningene i form av krav på innbetalinger og forpliktelse til utbetalinger (Type 1).

De to kameralistiske bokføringsreglene (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og R=RF+AO-V) ble også brukt ved utarbeidelsen av tabell 4 på neste side.

NYHET!

Lønns- eller personalansvar?



Sticos Oppslag Kommune gir medarbeidere som jobber med lønn informasjon om reglene for reiseoppgjør, lønnsinnberetning, feriepenger, sykepenger m.m.

Personallede får tilgang til all informasjon knyttet til arbeidsrett, trykderett og avtaleverk.

Kontakt oss på 07356 eller se www.sticos.no/kommune

sticos
gjør jobben lettere

Kompetansesenteret for regnskap, lønn og personal

Bokføring

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
<i>Type 1</i> 1) Annen dr.fordr. 2) Annen dr.gjeld 3) Annen rentegj. 4/5) Langs. gjeld		800		800		1.000 0 2.000	200	1.000 0 1.800
<i>Type 2</i> 6) Anleggsmiddel		3.000	300	2.700				

Tabell 4: Statuskammeralistikk (SKAM).

Forklaring

Tabell 4 er utarbeidet på følgende måte: Driftsinntekt (1) er påløpt med 16.000, og en innbetalingsanordning på 15.200 av dette beløpet er gitt. Det er følgelig en driftsinntekt på 800 (16.000-15.200) som er påløpt, men som det ikke er gitt innbetalingsanordning for. Dette beløpet bokføres som annen driftsfordring på inntektssiden til den kameralistiske kontoen (Inntekter-AO=800 og Inntekter-R=RF+AO-V=0+800-0=800).

Driftsutgift (2) er påløpt med 11.000, og en utbetalingsanordning på 10.000 av dette beløpet er gitt. Det er følgelig en driftsutgift på 1.000 (11.000-10.000) som er påløpt, men som det ikke er gitt utbetalingsanordning for. Dette beløpet bokføres som annen driftsgjeld på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen (Utgifter-AO=1.000 og Utgifter-R=RF+AO-V=0+1.000-0=1.000).

Renteutgift (3) er påløpt med 20, og en utbetalingsanordning for dette beløpet er gitt. Det er følgelig ingen påløpt renteutgift som det ikke er gitt utbetalingsanordning for (20-20=0). Derfor foretas det ikke noen bokføring på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen (Utgifter-AO=0 og Utgifter-R=RF+AO-V=0+0-0=0).

Låninntekt (4) er påløpt med 2.000 og avdragsutgift (5) er påløpt med 200, noe som medfører at det er et restbeløp på 1.800 (2.000-200) for langsiktig gjeld ved slutten av perioden. Ettersom det ikke er gitt en utbetalingsanordning for dette beløpet, foretar vi følgende bokføring for langsiktig gjeld på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen: Utgifter-AO=2.000, Utgifter-V=200 og Utgifter-R=RF+AO-V=0+2.000-200=1.800.

Investeringsutgift (6) for et anleggsmiddel er påløpt med 3.000 og med en forventet levetid på 10 år og dermed en årlig avskrivning på 300 (3.000/10), foretar vi følgende bokføring for anleggsmiddelet på inntektssiden til den kameralistiske kontoen: Inntekter-AO=3.000, Inntekter-V=300 og Inntekter-R=RF+AO-V=0+3.000-300=2.700.

Kommentar

Tabell 4 rapporterer restbeløp, eller m.a.o. statusbeløp, for utvalgte poster og omtales som *statuskammeralistikk* (SKAM). Bokføringsmetoden som er brukt i tabell 4 er en variant av forvaltningskammeralistisk enkel bokføring og omtales som *statuskammeralistisk enkel bokføring*.

I SKAM skilles det mellom to prinsipielt ulike typer opplysninger med utgangspunkt i et pengeperspektiv: Type 1 representerer innteks- og utgiftsrester (i form av krav på innbetalinger og forpliktelse til utbetalinger) som ennå ikke er anordnet for betaling, men som skal anordnes for betaling i senere perioder. Type 2 representerer derimot andre typer opplysninger. Sagt på en annen måte: Dette

er opplysninger som kan være av interesse, selv om de ikke representerer pengebeløp i form av krav på innbetalinger og forpliktelse til utbetalinger. Og ved å skille tydelig mellom Type 1 (pengebeløp i form av krav på innbetalinger og forpliktelse til utbetalinger) og Type 2 (ikke-pengebeløp, f.eks. et beløp som representerer bokført verdi for et anleggsmiddel), kan vi rapportere ikke-pengeopplysninger i SKAM (Type 2 i tabell 4) uten at det går på bekostning av pengefokuset i IKAM (tabell 3), supplert med pengefokuset i form av Type 1 i SKAM (tabell 4). Hvis vi derimot ikke skiller tydelig mellom Type 1 (f.eks. inntektsrest i form av krav på skatteinnbetaling) og Type 2 (f.eks. bokført verdi for et anleggsmiddel), vil vi rapportere en blanding av pengebeløp og ikke-pengebeløp, noe som vil gjøre det vanskelig å forstå og bruke de beløpene som rapporteres i regnskapet.

OVERSIKT OVER INNTEKTER OG UTGIFTER

Med utgangspunkt i IKAM (regnskapstall) og budsjettet (budsjettall) er det utarbeidet en oversikt over inntekter og utgifter. Denne oversikten viser inntekter og



Oversikt over inntekter og utgifter

	Regnskap	Budsjett	Avvik
Driftsaktiviteter			
Driftsinntekt	15.200	16.500	-1.300
Driftsutgift	-10.000	-10.500	500
Renteutgift	-20	-20	0
A. Netto driftsinntekt	5.180	5.980	-800
Investeringsaktiviteter			
Investeringsinntekt	0	0	0
Investeringsutgift	-3.000	-3.000	0
B. Netto investeringsinntekt	-3.000	-3.000	0
Finansieringsaktiviteter			
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
C. Netto finansieringsinntekt	1.800	1.800	0
Nettoinntekt (A+B+C)	3.980	4.780	-800
Endring i kassebeholdning			
Nettoinntekt	3.980		
Økning driftsfordring	-700		
Økning driftsgjeld	100		
Kasseendring	3.380		

Tabell 5: Oversikt over inntekter og utgifter.

utgifter som er anordnet for innbetaling og utbetaling (regnskapstall), budsjetterte inntekter og utgifter samt avvik mellom regnskap og budsjett (se tabell 5).

Forklaring

Tabell 5 er utarbeidet med utgangspunkt i IKAM og budsjettet. Følgende fremgangsmåte er benyttet: Regnskapstall for inntekter/utgifter (i form av anordnede inntekter/utgifter) er hentet fra AO-kolonnene på inntektssiden/ utgiftssiden til den kameralistiske kontoen i tabell 3. Budsjetterte inntekter/utgifter er derimot hentet fra budsjettet (se kolonne 1 i tabell 2). Med utgangspunkt i nettoinntekten rapporteres endringen i kassebeholdningen, etter at det er tatt hensyn til økning i driftsfordring (dvs. driftsfordring som det er gitt innbetalingsanordning for, men som ikke er innbetalt) og økning i driftsgjeld (dvs. driftsgjeld som det er gitt utbetalingsanordning for, men som ikke er utbetalt). Disse beløpene fremkommer som differansen mellom beløpene i

restkolonnene til den kameralistiske kontoen i tabell 3 (R og RF: Økning driftsfordring: $700-0=700$; Økning driftsgjeld: $100-0=100$).

Kommentar

Oversikten over inntekter og utgifter (tabell 5) sammenstiller regnskap og budsjett linje for linje. Med dette mener jeg at anordnet driftsinntekt (regnskap) sammenstilles med budsjettert driftsinntekt, anordnet driftsutgift (regnskap) sammenstilles med budsjettert driftsutgift osv. På denne måten rapporteres opplysninger til bruk for budsjettkontroll i form av en sammenligning av budsjett- og regnskapsbeløp, noe som er svært viktig i budsjettkoplede organisasjoner, slik som en kommunekasse (jf. innledningen til artikkelen; se også diskusjonen nedenfor).

OVERSIKT OVER PENGESTATUS

Med utgangspunkt i IKAM er det utarbeidet en oversikt over pengestatus. Denne oversikten rapporterer pengestatus

NYHET!

Økonomi- eller innkjøpsansvar?



Sticos Oppslag Kommune gir rask tilgang til informasjon om kontering og merverdiavgift/mva-kompensasjon for medarbeidere som har ansvar for attestering, godkjenning mv.

Konteringsveilederne er tilpasset den enkelte brukerens tjenesteområde (funksjon).

Kontakt oss på 07356 eller se www.sticos.no/kommune

sticos

gjør jobben lettere

Kompetansesenteret for regnskap, lønn og personal

Oversikt over pengestatus

	Begynnelsen av perioden	Slutten av perioden
Kassebeholdning og fordringer		
Kassebeholdning	2.000	5.380
Driftsfordring	0	700
Sum (A)	2.000	6.080
Kortsiktig gjeld		
Driftsgjeld	0	100
Sum (B)	0	100
Pengebeholdning		
Pengebeholdning 01.01. (A-B)		2.000
Nettoinntekt		3.980
Pengebeholdning 31.12. (A-B)		5.980

TILLEGGSOPPLYSNINGER

Type 1

Annen driftsfordring	0	800
Annen driftsgjeld	0	1.000
Annen rentegjeld	0	0
Langsiktig gjeld	0	1.800

Type 2

Anleggsmiddel	0	2.700
---------------	---	-------

Tabell 6: Oversikt over pengestatus.

i form av kassebeholdning og fordringer minus kortsiktig gjeld. Og med utgangspunkt i SKAM er det gitt noen tilleggsopplysninger (i form av Type 1 og Type 2) til selve pengestatusoversikten (se tabell 6).

Forklaring

Tabell 6 er utarbeidet med utgangspunkt i IKAM og SKAM. Følgene fremgangsmåte er benyttet: Kassebeholdning og fordringer samt kortsiktig gjeld er hentet fra restkolonnene (RF (begynnelsen av perioden) og R (slutten av perioden)) til den kameralistiske kontoen i tabell 3. På tilsvarende måte er tilleggsopplysningene (om annen driftsfordring, annen driftsgjeld, annen rentegjeld, langsiktig gjeld og anleggsmiddel) hentet fra restkolonnene (RF (begynnelsen av perioden) og R (slutten av perioden)) til den kameralistiske kontoen i tabell 4.

Kommentar

Oversikten over pengestatus (tabell 6) viser kassebeholdningen, fordringer som det er gitt innbetalingsanordning for, men som ikke er innbetalt samt kortsiktig gjeld som det er gitt utbetalingsanordning for, men som ikke er utbetalt. Disse beløpene representerer følgelig svært likvide beløp. Og nettoforskjellen mellom disse beløpene (dvs. kassebeholdning og fordringer

minus kortsiktig gjeld) omtales som pengebeholdning (2.000 og 5.980 ved hhv. begynnelsen og slutten av perioden). Endringen av pengebeholdningen omtales som nettoinntekt (3.980). Og en nærmere forklaring på hvordan denne nettoinntekten fremkommer, kan finnes i tabell 5: I regnskapskolonnen rapporteres først anordnede inntekter og utgifter, inndelt i drifts-, investerings- og finansieringsaktiviteter (hhv. 5.180, -3.000 og 1.800) og deretter fremkommer nettoinntekten som summen av nettoinntektene for disse tre ulike aktivitetene ($5.180 - 3.000 + 1.800 = 3.980$).

Som et tillegg til selve oversikten over pengestatus i tabell 6, gis det i denne tabellen to typer tilleggsopplysninger: Type 1 representer mindre likvide beløp enn de som rapporteres i selve pengestatusoversikten, nemlig krav på innbetalinger (annen driftsfordring) og forpliktelse til utbetalinger (annen driftsgjeld, annen rentegjeld og langsiktig gjeld) som ennå ikke er anordnet for betaling. Når det i senere perioder gis betalingsanordninger for disse postene, vil de overføres fra tabell 4 til tabell 3, de vil rapporteres i tabell 5 og vil inngå i selve pengestatusoversikten (og ikke som tilleggsopplysninger) i tabell 6, i den grad de fortsatt ikke er betalt.

I tabell 6 rapporteres det også tilleggsopplysninger av Type 2 (jf. bokført verdi for anleggsmiddel). Ettersom Type 2 ikke representerer inntektsrester i form av krav på innbetalinger eller utgiftsrester i form av forpliktelse til utbetalinger, slik som forklart ovenfor, vil de ikke kunne bli rapportert i selve pengestatusoversikten i tabell 6 for senere perioder, slik tilfellet er for tilleggsopplysninger av Type 1.

DISKUSJON

FKAM

FKAM er utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av skatteinntekter i offentlig forvaltning (se f.eks. Monsen, 2013). Dette innebærer at offentlige inntekter og utgifter skal kontrolleres på en demokratisk måte i den forstand at skatteinntektene skal brukes til å finansiere utgifter som påløper ved å følge politikernes demokratiske budsjettvedtak.

I FKAM (se RA1 og RA2 i tabell 3) periodiseres derfor inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning (ved bruk av anordningsprinsippet) for å oppfylle fire oppgaver: (1) budsjettkontroll (sammenligning av budsjettall hentet fra budsjettet og regnskapstall hentet fra den kameralistiske kontoen), (2) innbetalings- og utbetalingskontroll (sammenligning av innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen og innbetalinger/utbetalinger, bokført i V-kolonnene til denne kontoen), (3) kassekontroll (rapportering av innbetalingene og utbetalingene, bokført i V-kolonnene til den kameralistiske kontoen) og (4) rapportering av et pengeresultat (som differansen mellom anordnede inntekter og utgifter i form av innbetalingsanordninger og utbetalingsanordninger, bokført i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen).

IKAM/SKAM

Ved å utarbeide et pengeregnskap i form av IKAM, rapporteres nøyaktig samme pengeinformasjon om inntektene og utgiftene som ved bruk av FKAM (jf. RA1 og RA2 i tabell 3 som representerer FKAM utgjør også en del av IKAM). Derfor kan IKAM (tabell 3) brukes for å oppfylle FKAMs fire oppgaver: (1) budsjettkontroll, (2) innbetalings- og utbetalingskontroll, (3) kassekontroll og (4) rapportering av et pengeresultat. Fordelen med å bruke IKAM fremfor FKAM er imidlertid relatert til følgende to forhold: (1) periodens

kasseendring samt kassebeholdningen ved begynnelsen og slutten av perioden fremgår direkte av bokføringen og (2) periodens nettoinntekt fremgår også direkte av bokføringen (jf. RA3 i tabell 3 er en del av IKAM). Disse opplysningene må derimot rapporteres som et tillegg til selve bokføringen når FKAM brukes (jf. RA3 i tabell 3 er ikke en del av FKAM).

Ettersom IKAM (tabell 3) suppleres med SKAM (tabell 4), rapporteres ytterligere opplysninger: Type 1 representerer inntekter og utgifter som er påløpt, men ennå ikke anordnet for betaling (i form av inntekts- og utgiftsrester). Type 2 representerer derimot andre opplysninger som ikke representerer inntekts- og utgiftsrester i form av krav på innbetalinger og forpliktelse til utbetalinger. Disse opplysningene (Type 1 og Type 2) rapporteres ikke innenfor rammen av FKAM, fordi FKAM baseres på bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for betaling (jf. anordningsprinsippet).

To regnskapsrapporter

Med utgangspunkt i IKAM og SKAM er det utarbeidet to regnskapsrapporter: Oversikt over inntekter og utgifter (se tabell 5) samt Oversikt over pengestatus (se tabell 6). Den første rapporten gir en oversikt over kommunekassens inntekter og utgifter (i form av anordnede

inntekter og utgifter; regnskap) samt en sammenstilling av disse inntektene og utgiftene med de budsjetterte inntektene og utgiftene for samme periode. Den andre regnskapsrapporten gir en oversikt over pengestatus ved begynnelsen og slutten av perioden, i form av kassebeholdning og fordringer minus kortsiktig gjeld. Dessuten gis det noen tilleggsopplysninger som også kan være av interesse.

Disse to regnskapsrapportene er enkle å utarbeide når vi tar utgangspunkt i IKAM og SKAM: Vi kan ganske enkelt hente tallene fra de aktuelle kolonnene til den kameralistiske kontoen, enten innenfor IKAM (tabell 3) eller innenfor SKAM (tabell 4), slik som forklart foran i artikkelen. Det er m.a.o. ikke nødvendig å foreta noen korrigeringer av tallene som finnes i IKAM/SKAM, før de presenteres i de to regnskapsrapportene som gir en oversikt over inntekter og utgifter samt pengestatus.

KONKLUSJON

To videreutviklede varianter av forvaltningskameralistikk (FKAM) er presentert og illustrert ved bruk av et talleksempel for en kommunekasse: ideellkameralistikk (IKAM) og statuskameralistikk (SKAM). Ettersom IKAM/SKAM rapporterer nøyaktig samme pengeinformasjon om inntektene og

utgiftene som FKAM samt ytterligere opplysninger som kan være av interesse, vil det være en fordel å bruke IKAM/SKAM fremfor FKAM i offentlig forvaltning, slik som ved utarbeidelse av regnskapet til en kommunekasse. Og basert på IKAM/SKAM er det enkelt å utarbeide følgende to informative regnskapsrapporter: Oversikt over inntekter og utgifter samt Oversikt over pengestatus.

Referanser

- Danielsson, A., *Företagsekonomi – en översikt* (Lund: Studentlitteratur, 1977).
- Monsen, N., Regnskap for boligbyggelag og borettslag (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave, 2010).
- Monsen, N., Forvaltningskameralistikk for kommunekassen: Et eksempel, *Kommunal økonomi* (2011), nr. 3, s. 6-10.
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 4. utgave, 2013).
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).

Reisekostnader og fradrag for inngående avgift

Skattedirektoratets melding nr. 2/13 datert 25. januar 2013 omhandler fradrag for inngående merverdiavgift på arbeidstakers reisekostnader, betalt av virksomheten.

Det tradisjonelle utgangspunktet er at utgifter til reise mellom hjem og arbeidssted ikke kan fradragføres. Høyesteretts dom av 30. september 2011 (Halliburton AS) bekrefter og styrker dette utgangspunktet. I meldingen skisseres opp hva som nærmere skal til for at en reise mellom hjem og arbeid skal være fradragberettiget. Videre behandles reiser som omhandler flere arbeidsteder. Avslutningsvis kommenteres noen enkeltspørsmål knyttet til overnatting.

Kilde: Uttalelser fra andre

