

Kameralregnskap - del 3: bedriftskameralistikk

Dette er del 3 i en tredelt artikkelserie om kameralregnskap. Del 1 gir en oversikt over dette regnskapet. Del 2 gir en nærmere innføring i kameralregnskapets ene hovedvariant, nemlig forvaltningskameralistikk. Del 3 gir en nærmere innføring i kameralregnskapets andre hovedvariant, nemlig bedriftskameralistikk.

INNLEDNING

Bedriftskameralistikken (BKAM) representerer en videreutviklet variant av kameralregnskapets (KAM) opprinnelige og viktigste variant (forvaltningskameralistikk - FKAM). Formålet med å utvikle bedriftskameralistikken var å gjøre det mulig å rapportere nøyaktig samme informasjon som den informasjonen som utarbeides innenfor rammen av et forretningsregnskap, nemlig et lønnsomhetsresultatregnskap med tilhørende integrert fullstendig balanseregnskap. Mens kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode brukes i forretningsregnskapet, brukes derimot en videreutviklet variant av systematisk enkel bokføring i bedriftskameralistikken. På denne måten kan man fortsette med å bruke kameralistisk bokføring for alle deler av en offentlig organisasjon (se del 1 av denne artikkelserien), nemlig forvaltningskameralistisk enkel bokføring for den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen (se del 2 av denne

artikkelserien) og bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring for offentlige bedrifter.

Av spesiell interesse å påpeke er at bedriftskameralistikken *supplerer* – og *ikke erstatter* – forvaltningskameralistikken. Sistnevnte form for kameralregnskap utgjør fortsatt hovedvarianten av dette regnskapet, og er utviklet for bruk ved utarbeidelse av regnskap for den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune), med fokus på pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Bedriftskameralistikken er derimot utviklet for bruk ved utarbeidelse av regnskapene for offentlige bedrifter (f.eks. kommunale buss-selskap som ligner mer på private marknadsfinansierte buss-selskap) enn de ligner på den offentlige budsjettfinansierte kjerneforvaltningen, i den grad det er ønskelig med rapportering av lønnsomhetsinformasjon for disse offentlige bedriftene.

BEDRIFTSKAMERALISTISK SYSTEMATISK ENKEL BOKFØRING

Bedriftskameralistikken bruker samme kameralistiske konto som forvaltningskameralistikken bruker. Denne kontoen består av to sider, nemlig inntekter og utgifter (se tabell 1). I likhet med forvaltningskameralistikken bruker også bedriftskameralistikken det enkle bokholderis prinsipp, men dette prinsippet brukes på en videreutviklet systematisk måte innenfor bedriftskameralistikken. I dette avsnittet forklares denne bokføringsmetoden verbalt, og i etterfølgende avsnitt illustreres den ved hjelp av et talleksempel.

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

Tabell 1: Den kameralistiske kontoen.

I forbindelse med at den kameralistiske bokføringen ble videreutviklet fra 'forvaltningskameralistisk enkel bokføring' til 'bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring', ble innholdet i de ulike kolonnene til den kameralistiske kontoen (se tabell 1) utvidet. Eller sagt på en annen måte: Innenfor bedriftskameralistikken bokføres det opplysninger som ikke bokføres innenfor forvaltningskameralistikken, ved at man utvidet fortolkningen av restkolonnene på følgende to måter: (1) alle inntekter og utgifter som er påløpt blir regnskapsførte i restkolonnene, og ikke bare de inntektene og utgiftene som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte, og (2) forpliktelser, som ikke blir regnskapsførte innenfor forvaltningskameralistikken (f.eks. anleggsmidler og langsiktig gjeld), som en følge av at det ikke er gitt

betalingsanordninger for disse postene, blir også rapporterte i restkolonnene. Ved å utvide fortolkningen av restkolonnene på disse to måtene, blir det mulig å utarbeide et lønnsomhetsregnskap i form av et lønnsomhetsresultatregnskap og et integrert fullstendig balanseregnskap med tilsvarende innhold som det som blir utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode (forretningsregnskap).

Tabell 2 viser grunnformen til den kameralistiske kontoen innenfor bedriftskameralistikken. Denne kontoen representerer en videreutviklet variant av den kameralistiske kontoen slik den brukes innenfor forvaltningskameralistikken (se tabell 1).



| Betegnelse | 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) |
| Beholdningsregnskap (balanseregnskap) | Inn-gående beholdn. aktiva | Tilgang på aktiva | Avgang på aktiva | Utgående beholdn. aktiva | Inngående beholdn. passiva | Tilgang på passiva | Avgang på passiva | Utgående beholdn. passiva |
| Resultatregnskap | | Lønnsomhetsinntekter | | | | Kostnader | | |
| Kasseregnskap | | | Kontantinntekter | | | | Kontantutgifter | |
| Regnskapsmessige transaksjoner, omposteringer innenfor beholdningsregnskapet og mellom beholdningsregnskapet og resultatregnskapet | | Regnskapsmessige inntekter (vekselsidige) | Fiktive inntekter (vekselsidige) | | | Regnskapsmessige utgifter (vekselsidige) | Fiktive utgifter (vekselsidige) | |

Tabell 2: Bedriftskameralistikkens grunnform (Kilde: Wysocki, 1965, Abbildung 24, s. 60; oversatt fra tysk)

Den beste måten å forklare bruken av denne kameralistiske kontoen innenfor bedriftskameralistikken på, er å bruke et talleksempel. Dette blir derfor gjort nedenfor. Men først ser vi nærmere på de kameralistiske bokføringsreglene, som gjelder innenfor forvaltningskameralistikken (se *del 1* og *del 2* av denne artikkelserien). Disse to reglene må nemlig også følges innenfor bedriftskameralistikken:

- 1) Ingen bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen
 - 2) $R = RF + AO - V$
- Disse to reglene gjelder separat for kameralkontoens inntektsside og utgiftsside.



NORVALD MONSEN

er dr.oecon., professor ved Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap) og professor II ved Høgskolen i Hedmark (Rena).

Selv om de to kameralistiske bokføringsreglene *regnskaps-teknisk* er identisk innenfor forvaltningskameralistikken (FKAM) og innenfor bedriftskameralistikken (BKAM), er *fortolkningen* av de forskjellig. Dette skyldes at FKAM fokuserer på pengevirkningen til inntektene og utgiftene i AO-kolonnene (i form av hhv. anordnede inntekter og anordnede utgifter), mens BKAM fokuserer på lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene i AO-kolonnene (i form av hhv. lønnsomhetsinntekter og kostnader samt endringer i eiendeler, gjeld og egenkapital; se for eksempel Monsen, 2009, for flere detaljer). Når det gjelder bruken av disse to reglene innenfor FKAM (inkludert talleksampler), viser jeg til *del 2* av denne artikkelserien. Når det derimot gjelder bruken av disse to reglene innenfor BKAM, skal den forklares ved hjelp av etterfølgende talleksempel.

TALLEKSEMPEL

Begynnelsen av perioden:

| | |
|------------------|-------|
| Kassebeholdning | 2.000 |
| Langsiktig gjeld | 1.600 |
| Egenkapital | 400 |

I løpet av året:

| | |
|---|--------|
| (1) Diverse driftsinntekter | 12.000 |
| (1a) herav umiddelbar innbetaling | 10.500 |
| (1b) herav senere innbetaling | 1.500 |
| (2) Diverse driftsutgifter | 11.000 |
| (2a) herav umiddelbar utbetaling | 9.900 |
| (2b) herav senere utbetaling | 1.100 |
| (3) Renteinntekter (umiddelbar innbetaling) | 50 |
| (4) Renteutgifter (umiddelbar utbetaling) | 100 |
| (5) Avdrag på lån (umiddelbar utbetaling) | 300 |
| (6) Nytt lån (umiddelbar innbetaling) | 2.000 |
| (7) Investeringsutgift (umiddelbar utbetaling) (begynnelsen av perioden) | 3.000 |

Slutten av perioden:

| | |
|-----------------------------------|------|
| (8) Avskrivning av anleggsmidler: | 0,5% |
|-----------------------------------|------|

Inntektene og utgiftene som er merket (1)-(4) har i sin helhet også lønnsomhetsvirkning i regnskapsperioden.

Det er vanlig å benytte følgende inndeling i regnskapsavdelinger (RA) innenfor bedriftskameralistikken:

| | |
|------------------------|--|
| Regnskapsavdeling I: | Resultatregnskap. Denne avdelingen inneholder resultatkontiene. |
| Regnskapsavdeling II: | Vare- eller anleggsmiddelregnskap. Denne avdelingen inneholder kontiene for de midlertidig eller vedvarende ikke-resultatvirk-somme ytelstiffellene. |
| Regnskapsavdeling III: | Penge- og kapitalregnskap. Denne avdelingen omfatter kontiene for de ikke-resultatmes-sige låne- og kapitaltransak-sjonene samt betalingsmiddel-kontiene. |
| Regnskapsavdeling IV: | Avslutning. Denne avdelingen inneholder avslutningsbokføringene, først og fremst bokføringen av resultatet og kassebeholdningen |

Med resultatmessig virkning menes her lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader). Før bokføringen av transaksjonene i talleksmplet (se tabell 3) forklares, kan det være nyttig å fremheve følgende tre punkt: (1) lønnsomhetsresultatet fremkommer som forskjellen mellom Inntekter-AO og Utgifter-AO, (2) kasseendringen fremkommer som forskjellen mellom Inntekter-V og Utgifter-V og (3) RF- og R-kolonnene representerer hhv. inngående og utgående balansekolonner. Sagt med andre ord: RF- og R-kolonnene på kameralkontoens inntektsside inneholder eiendeler ved hhv. periodens begynnelse og periodens slutt, mens RF- og R-kolonnene på kameralkontoens utgiftsside inneholder forpliktelser (gjeld) og egenkapital ved hhv. periodens begynnelse og slutt.



Med resultatmessig virkning menes her lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader).

| | 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) |
| RAI: | | | | | | | | |
| Driftsinnt. (1a) | | 10.500 | 10.500 | | | | | |
| Driftsinnt. (1b) | | 1.500 | 1.500 | | | | | |
| Renteinntekter (3) | | 50 | 50 | | | | | |
| Driftsutg. (2a) | | | | | | 9.900 | 9.900 | |
| Driftsutg. (2b) | | | | | | 1.100 | 1.100 | |
| Renteutgifter (4) | | | | | | 100 | 100 | |
| Avskrivning (8) | | | | | | 15 | 15 | |
| Sum RAI | | 12.050 | 12.050 | | | 11.115 | 11.115 | |
| RAII: | | | | | | | | |
| Anleggsmid. (7/8) | 0 | 3.000 | 15 | 2.985 | | 3.000 | 3.000 | |
| Sum RAI | 0 | 3.000 | 15 | 2.985 | | 3.000 | 3.000 | |
| RAIII: | | | | | | | | |
| Fordringer (1b) | 0 | 1.500 | 0 | 1.500 | | 1.500 | 1.500 | |
| Korts. gjeld (2b) | | 1.100 | 1.100 | | 0 | 1.100 | 0 | 1.100 |
| Langs. gjeld (5/6) | | 2.000 | 2.000 | | 1.600 | 2.000 | 300 | 3.300 |
| Egenkapital | | | | | 400 | | | 400 |
| Sum RAI | 0 | 4.600 | 3.100 | 1.500 | 2.000 | 4.600 | 1.800 | 4.800 |
| RAIV: | | | | | | | | |
| Sum RAI-III | 0 | 19.650 | 15.165 | 4.485 | 2.000 | 18.715 | 15.915 | 4.800 |
| Kassebeholdning | 2.000 | | 750 | 1.250 | | | | |
| Lønnsomhetsres. | | | | | | 935 | | 935 |
| Sum RAI-IV | 2.000 | 19.650 | 15.915 | 5.735 | 2.000 | 19.650 | 15.915 | 5.735 |

Tabell 3: Bedriftskameralistikk: talleksempel.

Vi begynner med å bokføre kassebeholdningen, langsiktig gjeld og egenkapital ved begynnelsen av perioden. Først bokfører vi kassebeholdningen på 2.000 i RF-kolonnen på inntektssiden i RAIV (Inntekter-RF=2.000). Deretter bokfører vi langsiktig gjeld på 1.600 i RF-kolonnen på utgiftssiden i RAIII (Utgifter-RF=1.600). Også egenkapitalen på 400 bokføres i sistnevnte kolonne i RAIII (Utgifter-RF=400).

Det er påløpt diverse driftsinntekter (1) på 12.000 med lønnsomhetsvirkning i perioden. Av dette beløpet er 10.500 innbetalt (1a) og 1.500 ennå ikke innbetalt (1b). Først bokfører vi 10.500 i AO-kolonnen på inntektssiden (resultatmessig virkning) i RAI og 10.500 i V-kolonnen på inntektssiden (innbetalingen) i RAI (jf. regel 1). Deretter bokfører vi 1.500 i AO-kolonnen på inntektssiden i RAIII, og denne bokføringen øker fordringene på kundene ($R=RF+AO-V=0+1.500-0=1.500$). Hvis vi ikke foretar flere bokføringer nå, fremkommer den resultatmessige virkningen av denne transaksjonen i AO-kolonnen i RAIII (balansekonto fordringer) og ikke i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet).

Ettersom vi ønsker å rapportere resultatvirkningen i RAI (som tilsvarende resultatregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode), må vi overføre resultatvirkningen fra RAIII til RAI. Dette gjør vi ved å bruke de to grunnreglene innenfor kameralistisk bokføring, som er gjengitt ovenfor.

Først bokfører vi 1.500 i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAIII (Utgifter-AO=1.500); dermed opphever vi resultatvirkningen i RAIII (Inntekter-AO minus Utgifter-AO=1.500-1.500=0). Denne AO-bokføringen på utgiftssiden i RAIII ledsages av en tilsvarende bokføring i V-kolonnen på utgiftssiden i RAIII (Utgifter-V=1.500), for å hindre at det oppstår et restbeløp her ($R=RF+AO-V=0+1.500-1.500=0$). Sistnevnte bokføring (Utgifter-V=1.500) suppleres av en V-bokføring med samme beløp (i RAI) på inntektssiden (Inntekter-V=1.500), for å hindre at det oppstår en påvirkning på kassebeholdningen (Inntekter-V minus Utgifter-V=1.500-1.500=0). I følge regel (1) kan vi imidlertid ikke foreta en bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller



Bokføringen av diverse driftsutgifter foretas på en analog måte til bokføringen av diverse driftsinntekter.

samtidig bokføring i AO-kolonnen på samme side av den kameralistiske kontoen. Samtidig som vi bokfører 1.500 i V-kolonnen på inntektssiden i RAI, bokfører vi derfor samme beløp også i AO-kolonnen på inntektssiden i RAI. Ved hjelp av sistnevnte bokføring i RAI (Inntekter-AO=1.500), har vi oppnådd å rapportere resultatvirkningen av dette kreditt-salget i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet), istedenfor i AO-kolonnen i RAIII (balanseregnskapet), og vi har forhindre at det oppstår et restbeløp i RAI ($R=RF+AO-V=0+1.500-1.500=0$).

Bokføringen av diverse driftsutgifter foretas på en analog måte til bokføringen av diverse driftsinntekter. Det er påløpt diverse driftsutgifter på 11.000 med lønnsomhetsvirkning i perioden (2). Av dette beløpet er 9.900 utbetalt (2a) og 1.100 ennå ikke utbetalt (2b). Først bokfører vi 9.900 i AO-kolonnen på utgiftssiden (resultatmessig virkning) i RAI og 9.900 i V-kolonnen på utgiftssiden (utbetalingen) i RAI (jf. regel 1). Deretter bokfører vi 1.100 i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAIII, og denne bokføringen øker gjelden til leverandørene ($R=RF+AO-V=0+1.100-0=1.100$). Hvis vi ikke foretar flere bokføringer nå, fremkommer den resultatmessige virkningen av denne transaksjonen i AO-kolonnen i RAIII (balansekonto kortsiktig gjeld) og ikke i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet). Ettersom vi ønsker å rapportere resultatvirkningen i RAI (som tilsvarende resultatregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode), må vi overføre resultatvirkningen fra RAIII til RAI. Dette gjør vi ved å bruke de to grunnreglene innenfor kameralistisk bokføring, som er gjengitt ovenfor.

Først bokfører vi 1.100 i AO-kolonnen på inntektssiden i RAIII; dermed opphever vi resultatvirkningen i RAIII (Inntekter-AO minus Utgifter-AO=1.100-1.100=0). Denne AO-bokføringen på inntektssiden i RAIII ledsages av en tilsvarende bokføring i V-kolonnen på inntektssiden i RAIII, for å hindre at det oppstår et restbeløp her ($R=RF+AO-V=0+1.100-1.100=0$). Sistnevnte bokføring (Inntekter-V=1.100) suppleres av en V-bokføring med samme beløp (i RAI) på utgiftssiden, for å hindre at det oppstår en påvirkning på kassebeholdningen (Inntekter-V minus Utgifter-V=1.100-1.100=0). Ifølge regel (1), kan vi imidlertid ikke foreta en bokføring i V-kolonnen uten en tidligere eller samtidig bokføring i AO-kolonnen på samme side av den kameralistiske kontoen. Samtidig som vi bokfører 1.100 i V-kolonnen på utgiftssiden i RAI, bokfører vi derfor samme beløp også i AO-kolonnen på utgiftssiden i denne regnskapsavdelingen. Ved hjelp av sistnevnte bokføring i RAI (Utgifter-AO=1.100), har vi oppnådd å rapportere resultatvirkningen av dette kreditt-forbruket i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet), istedenfor i AO-kolonnen i RAIII (balanseregnskapet), og vi har forhindre at det oppstår et

restbeløp i RAI ($R=RF+AO-V=0+1.100-1.100=0$).

Det er videre mottatt kontante renteinntekter (3) på 50 og betalt kontante renteutgifter (4) på 100. Både renteinntektene og renteutgiftene har lønnsomhetsvirkning. I RAI foretar vi derfor følgende bokføringer: Inntekter-AO=50 (lønnsomhetsinntekten), Inntekter-V=50 (innbetalingen), Utgifter-AO=100 (kostnaden), Utgifter-V=100 (utbetalingen). Det er videre betalt avdrag på lån (5) med 300 og tatt opp et nytt lån (6) på 2.000. Vi foretar derfor følgende bokføringer i RAIII: Utgifter-V=300 (avdragsbetalingen). Her foretar vi ikke noen samtidig AO-bokføring, fordi det allerede er foretatt en bokføring i AO-kolonnen, nemlig da lånet, som det nå betales avdrag på, ble mottatt (jf. Utgifter-RF=1.600). Denne V-bokføringen av avdraget på utgiftssiden har følgende to virkninger: For det første viser den utbetalingen (når vi studerer V-kolonnen på utgiftssiden, fremkommer utbetalingene). For det andre viser den reduksjonen av lånegjelden ($R=RF+AO-V=1.600+0-300=1.300$). Opptak av det nye lånet bokføres som følger i RAIII: Innbetalingen av lånet bokføres i V-kolonnen på inntektssiden (Inntekter-V=2.000), samtidig som vi bokfører dette beløpet i AO-kolonnen på samme side (jf. regel 1) (Inntekter-AO=2.000). Dessuten bokfører vi dette nye låneopptaket i AO-kolonnen på utgiftssiden (Utgifter-AO=2.000). Sistnevnte bokføring har en dobbeltvirkning: For det første hindrer den at det oppstår en resultatmessig virkning av låneopptaket (Inntekter-AO minus Utgifter-AO=2.000-2.000=0). For det andre fører den til at låneopptaket øker langsiktig gjeld i balanseregnskapet. Lånegjelden ved slutten av perioden, etter avdraget på 300 og opptak av nytt lån på 2.000, blir dermed 3.300 ($R=RF+AO-V=1.600+2.000-300=3.300$).

Det er videre foretatt en kontantinvestering i et nytt anleggsmiddel (7) første dag i perioden med 3.000. Følgende bokføringer foretas i denne forbindelse i RAI: Samtidig som det foretas og bokføres en investeringsutbetaling på 3.000 (Utgifter-V=3.000), bokfører vi denne investeringsutgiften i AO-kolonnen på samme side (Utgifter-AO=3.000) i samsvar med regel (1). Dessuten bokfører vi 3.000 i AO-kolonnen på inntektssiden (Inntekter-AO=3.000), og denne bokføringen har to virkninger. For det første hindrer den at det oppstår en resultatmessig virkning av denne investeringsutgiften (Inntekter-AO minus Utgifter-AO=3.000-3.000=0). For det andre fører den til at investeringsutgiften aktiveres i balanseregnskapet ($R=RF+AO-V=0+3.000-0=3.000$).

Periodens avskrivning (8) som har lønnsomhetsvirkning, utgjør 15 ($3.000 \times 0,005 = 15$). Først bokfører vi 15 i V-kolonnen på inntektssiden i RAI (Inntekter-V=15). Dermed har vi rapportert en reduksjon av bokført verdi for

anleggsmiddelet med dette avskrivningsbeløpet ($R=RF+AO-V=0+3.000-15=2.985$). Nå må vi imidlertid foreta ytterligere en V-bokføring, nemlig på utgiftssiden, for å forhindre at det oppstår en påvirkning på kassebeholdningen av denne ikke-pengemessige avskrivningskostnaden (Inntekter-V minus Utgifter-V= $15-15=0$). Denne V-bokføringen (Utgifter-V=15) foretar vi i RAI. Samtidig med denne V-bokføringen på utgiftssiden i RAI bokfører vi samme beløp i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAI for å følge regel (1) (Utgifter-AO=15). Dermed har vi samtidig oppnådd å rapportere lønnsomhetsvirkningen til avskrivningen (dvs. kostnadsvirkning) i AO-kolonnen i RAI (resultatregnskapet).

Kasseendringen fremkommer som forskjellen mellom samtlige Inntekter-V og samtlige Utgifter-V:

| | |
|-------------------------------------|----------------|
| Sum Inntekter-V (12.050+15+3.100) | 15.165 |
| Sum Utgifter-V (11.115+3.000+1.800) | <u>-15.915</u> |
| Kasseendring | <u>-750</u> |

Denne kassereduksjonen bokfører vi i V-kolonnen på inntektssiden i RAIV (Inntekter-V=750). Her foretar vi ikke noen samtidig AO-bokføring, fordi kassereduksjonen på 750 er en reduksjon av en tidligere AO-bokføring, eller m.a.o. en reduksjon av kassebeholdningen ved begynnelsen av perioden (jf. $RF=2.000$). Nå fremkommer kassebeholdningen ved slutten av perioden som kassebeholdningen ved begynnelsen av perioden redusert med den negative kasseendringen i løpet av året ($R=RF+AO-V=2.000+0-750=1.250$).

Alle inntekter og utgifter med lønnsomhetsvirkning bokføres i RAI. Periodens lønnsomhetsresultat fremkommer derfor som nettodifferansen mellom Inntekter-AO og Utgifter-AO i RAI:

| | |
|---------------------|----------------|
| Inntekter-AO i RAI | 12.050 |
| - Utgifter-AO i RAI | <u>-11.115</u> |
| Lønnsomhetsresultat | <u>935</u> |

Ettersom Inntekter-AO og Utgifter-AO for de øvrige regnskapsavdelingene balanserer, kan vi alternativt ta frem lønnsomhetsresultatet på følgende måte:

| | |
|---|----------------|
| Sum Inntekter-AO RAI-III (12.050+3.000+4.600) | 19.650 |
| Sum Utgifter-AO RAI-III (11.115+3.000+4.600) | <u>-18.715</u> |
| Lønnsomhetsresultat | <u>935</u> |

Dette positive lønnsomhetsresultatet (overskuddet) bokfører vi i AO-kolonnen på utgiftssiden i RAIV (Utgifter-AO=935), og ved bruk av den kameralistiske balanseligningen (regel (2)), overføres dette overskuddet til balanseregnskapet ($R=RF+AO-V=0+935-0=935$).

KOMMENTAR

BKAM

Med utgangspunkt i den bedriftskameralistiske systematisk enkle bokføringen ovenfor (se tabell 3), kan vi utarbeide en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital samt en oversikt over lønnsomhetsresultatet. La oss begynne med førstnevnte oversikt. Ettersom RF- og R-kolonnene utgjør balansekolonner ved hhv. begynnelsen og slutten av perioden, tar vi utgangspunkt i disse kolonnene for å utarbeide følgende balanseregnskap:

| Balanseregnskap | Åpningsbalanse (RF) | | Sluttbalanse (R) |
|-------------------------|------------------------|-------------------|---------------------|
| Eiendeler: | | | |
| Kassebeholdning | 2.000 | (2.000-750) | 1.250 |
| Fordringer | 0 | (0+1.500-0) | 1.500 |
| Anleggsmidler | <u>0</u> | (0+3.000-15) | <u>2.985</u> |
| | <u>2.000</u> | | <u>5.735</u> |
| Gjeld og egenkapital: | | | |
| Kortsiktig gjeld | 0 | (0+1.100-0) | 1.100 |
| Langsiktig gjeld | 1.600 | (1.600+2.000-300) | 3.300 |
| Egenkapital | 400 | (400+0-0) | 400 |
| Lønnsomhetsresultat (*) | <u>0</u> | | <u>935</u> |
| | <u>2.000</u> | | <u>5.735</u> |

Lønnsomhetsresultatet (935 i talleksemplet) har allerede blitt rapportert ovenfor, som en del av den kameralistiske bokføringen (se tabell 3). Der fremkom det som forskjellen mellom AO-inntekter og AO-utgifter (jf. 12.050-11.115 i RAI eller alternativt som 19.650-18.715 i RAIV). Samme lønnsomhetsresultat fremkommer også når vi studerer endringen på RF- og R-kolonnene i løpet av perioden. Når vi ser nærmere på balanseregnskapet ovenfor, fremkommer det nemlig at lønnsomhetsresultatet (935) her utgjør nettoendringen på de øvrige balansekontiene i løpet av perioden (se (*)). Dette betyr at når vi bruker bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring på den kameralistiske kontoen, fremkommer lønnsomhetsresultatet på følgende to måter: (1) som differansen mellom AO-inntekter og AO-utgifter (dvs. via ytelsessiden til transaksjonene) og (2) som differansen på balansekontiene i løpet av perioden (fra RF- til R-kolonnene; dvs. via betalingsiden til transaksjonene; se også Monsen, 2009). Dessuten fremkommer et integrert fullstendig balanseregnskap, som viser eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet, innenfor bedriftskameralistikken.

BKAM som alternativ til FOR

Hvis vi ser nærmere på talleksemplet ovenfor og bruker kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode samt kjøpman-

nens dobbeltsidige konti (med debet- og kreditsider) til å utarbeide et forretningsregnskap (FOR), vil vi erfare at lønnsomhetsresultatet på 935 også fremkommer her (se Monsen, 2008, hvor dette er vist detaljert). Dessuten vil vi erfare at dette lønnsomhetsresultatet også her rapporteres dobbelt, nemlig i balanseregnskapet (som representerer betalingsiden til transaksjonene; jf. netto egenkapitalendring i løpet av perioden) og i lønnsomhetsresultatregnskapet (som representerer ytelsessiden til transaksjonene; jf. lønnsomhetsinntekter minus kostnader). Dessuten vil vi erfare at et integrert fullstendig balanseregnskap utarbeides, som inneholder nøyaktig samme informasjon som balanseregnskapet utarbeidet innenfor bedriftskameralistikken.

Denne likheten mellom forretningsregnskapet (FOR) (lønnsomhetsregnskap) og bedriftskameralistikken (BKAM) er ingen tilfeldighet. Snarere tvert imot. Formålet med å utvikle BKAM som en spesialvariant av kameralregnskapet (dvs. som tillegg til FKAM) var nettopp å gjøre det mulig innenfor kameralregnskapet å utarbeide nøyaktig samme type informasjon som den som utarbeides ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføring (dvs. lønnsomhetsinformasjon i form av et lønnsomhetsresultatregnskap og et integrert fullstendig balanseregnskap).

Utviklingen innenfor FOR har vært slik at betalingskonti (balanseregnskapskonti) har blitt supplert med ytelseskonti (lønnsomhetsresultatregnskapskonti), slik at det ble mulig å rapportere lønnsomhetsresultatet på to måter, nemlig både via betalingsiden (jf. netto egenkapitalendring i balanseregnskapet) og via ytelsessiden (jf. resultatet i lønnsomhetsresultatregnskapet). Samtidig ble det enkle bokholderis prinsipp (i form av systematisk enkel bokføring brukt kun på balanseregnskapskonti) erstattet av det dobbelte bokholderis prinsipp (brukt både på balanseregnskapskonti og lønnsomhetsresultatregnskapskonti) (se Monsen, 2008, for flere detaljer basert på samme tall eksempel som brukt ovenfor).

Innenfor kameralregnskapet finner vi også at balanseregnskapskonti har blitt supplert med lønnsomhetsresultatregnskapskonti, nemlig da innholdet i de ulike kolonnene på den kameralistiske kontoen ble utvidet (slik som forklart overfor, da FKAM ble videreutviklet til BKAM). Etter denne utvidelsen representerer AO-kolonnene ytelseskonti (eller lønnsomhetsresultatregnskapskonti), og RF- og R-kolonnene representerer betalingskonti (eller balanseregnskapskonti). Dermed rapporteres lønnsomhetsresultatet på nøyaktig samme måten innenfor BKAM som den måten det rapporteres på innenfor FOR (dvs. via både betalingsiden og ytelsessiden, representert ved hhv.

balanseregnskapskonti og lønnsomhetsresultatregnskapskonti). Ifølge Walb (1926) representerer inndelingen av kontiene i betalingskonti og ytelseskonti en felles rot for FOR og BKAM. Det er nettopp denne felles roten som er årsaken til at BKAM rapporterer samme lønnsomhetsinformasjon som FOR.

En forskjell mellom FOR og BKAM består imidlertid av det forhold at førstnevnte regnskap bruker det dobbelte bokholderis prinsipp, mens sistnevnte regnskap bruker det enkle bokholderis prinsipp på en systematisk måte. Lønnsomhetsresultatet (935 i talleksemplet) kan imidlertid rapporteres innenfor FOR ved bruk av systematisk enkel bokføring og kun balanseregnskapskonti (dvs. uten også å bruke lønnsomhetsresultatregnskapskonti; se Monsen, 2008, hvor dette er vist detaljert). Det er derfor ikke nødvendig å erstatte dette bokføringsprinsippet med det dobbelte bokholderis prinsipp for å rapportere lønnsomhetsresultatet. Dette faktum ble tatt hensyn til innenfor BKAM, hvor systematisk enkel bokføring ble videreutviklet (jf. utvidelsen av innholdet i R- og AO-kolonnene, slik at betalingskonti ble supplert med ytelseskonti), sammenlignet med systematisk enkel bokføring innenfor rammen av forretningsregnskapet (hvor kun betalingskonti brukes).

Oppsummert kan vi konstatere at det ikke er nødvendig å erstatte kameralregnskapet med forretningsregnskapet for å kunne rapportere lønnsomhetsinformasjon via både betalings- og ytelsessidene (representert ved hhv. balanseregnskaps- og lønnsomhetsresultatregnskapskonti). Alternativt kan vi nemlig bruke en spesiell variant av kameralregnskapet, nemlig bedriftskameralistikk. Kameralregnskapets hovedvariant (forvaltningskameralistikk) ble nettopp videreutviklet til bedriftskameralistikk med det formål å kunne rapportere lønnsomhetsinformasjon på de samme to informative måtene som den rapporteres på ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, nemlig både via betalings- og ytelsessidene.

BKAM som supplement til FKAM

Det er viktig å huske på at BKAM ble utviklet som et *alternativ til* FOR for bruk som et *supplement til* FKAM. Derfor kan ikke BKAM sees isolert (som alternativ til FOR). BKAM må derimot betraktes som *en del av* KAM, hvor BKAM supplerer FKAM. FKAM ble utviklet for bruk i den budsjettkoblede offentlige kjerneforvaltningen, og dens hovedmålsettinger er pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll (se *del 2* av denne artikkelserien). Etter hvert som et økende antall offentlige orga-



En mulig årsak til at man internasjonalt ikke vurderer KAM er det faktum at mesteparten av litteraturen om kameralregnskap har blitt publisert på tysk.

nisasjoner begynte å opprette offentlige bedrifter (som var markedsfinansierte istedenfor budsjettfinansierte), oppstod det et behov for lønnsomhetsinformasjon. Her er det viktig å understreke at dette behovet ikke oppstod i hele den offentlige organisasjonen, men først og fremst i de offentlige bedriftene. I den offentlige budsjettkoplede kjerneforvaltningen var det fortsatt behov for pengeinformasjon som kunne brukes til pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll.

En studie av tysk kameralregnskapslitteratur viser at det var to hovedårsaker til utviklingen av BKAM for å rapportere lønnsomhetsinformasjon, istedenfor å bruke FOR til å utarbeide slik informasjon. For det første kan man bruke samme regnskapsmodell (dvs. kameralregnskapet med enkel bokføring og den kameralistiske kontoen) for alle deler av en offentlig organisasjon (se Walb, 1926). KAM i form av FKAM kan nemlig brukes for den offentlig kjerneforvaltningen og KAM i form av BKAM kan brukes for de offentlige bedriftene. Hvis man derimot bruker FOR (kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode og kjøpmannens konti med debet- og kreditsider) for offentlige bedrifter og bruker FKAM (enkel bokføring og den kameralistiske kontoen med inntekts- og utgiftssider) for den offentlige kjerneforvaltningen, vil det medføre bruk av to prinsipielt forskjellige regnskapsmodeller i samme organisasjon, noe som vil resultere i en svært komplisert bokføring. For det andre fremhever Oettle (1990) at den største fordel med å bruke samme regnskapsmodell (KAM) i alle deler av en offentlig organisasjon, i motsetning til å bruke to prinsipielt forskjellige regnskapsmodeller (KAM og FOR), er at det da blir lettere å overføre offentlige ansatte fra en organisasjonsenhet til en annen.

KONKLUSJON

Kameralregnskapet (KAM) kan rapportere nøyaktig samme lønnsomhetsinformasjon som forretningsregnskapet. Dessuten er det fremhevet at lønnsomhetsinformasjon (BKAM) har supplert pengeinformasjon (FKAM). Derfor inneholder kameralregnskapet et sterkt pengefokus i tillegg til et lønnsomhetsfokus, til forskjell fra forretningsregnskapet (FOR), hvor lønnsomhetsfokuset har erstattet pengefokuset (Monsen, 2001).

Gitt denne situasjonen hvor KAM (bestående av FKAM og BKAM) kan gi oss lønnsomhetsinformasjon i tillegg til pengeinformasjon, er det interessant å reflektere over mulige årsaker til hvorfor stadig flere land forsøker å utarbeide lønnsomhetsregnskap (FOR), uten å vurdere kameralregnskapet (KAM) som et alternativ. Oettle

(1990), som diskuterer innføringen av lønnsomhetsregnskap i offentlige organisasjoner i de tysktalende land, sier følgende:

“It appears that authorities often are changing over from the cameralist bookkeeping method to the commercial method for reasons of prestige rather than from any efficiency comparisons of both methods.” (Oettle, 1990, s. 349)

En mulig årsak til at man internasjonalt ikke vurderer KAM er det faktum at mesteparten av litteraturen om kameralregnskap har blitt publisert på tysk. Det finnes veldig få engelskspråklige artikler som forklarer tysk kameralregnskap for en internasjonal leserkrets, noe som medfører at KAM er lite kjent utenfor de tysktalende land. En annen årsak er at det i engelskspråklig litteratur antas – uten diskusjon – at det dobbelte bokholderis prinsipp skal brukes:

“If we adopt the axiom that double-entry bookkeeping is the foundation for financial reporting, in the context of an organisation with a single, self-contained set of accounts, the financial reporting problem is to decide which debits and credits should be reported in the balance sheet and which in the operating statement. There are several reasons for financial reporting taking this form, ranging from the trivial, because we conventionally report in this way, to the seemingly unattainable to produce an objective measure of performance”. (Jones, 1982, s. 287)

Ettersom kameralregnskap bruker det enkle bokholderis prinsipp, i motsetning til det dobbelte bokholderis prinsipp, er det nødvendig å stille spørsmål ved dobbel bokføring for å kunne forstå kameralregnskap. Dette krever ‘dobbeltkrets-læring’ (‘double-loop learning’; Argyris *et al.*, 1985, s. 86). Ved bruk av denne termen refereres det til en situasjon hvor man stiller spørsmål ved de gjeldende normer eller prinsipper (som dobbel bokføring) og lærer å operere utenfor disse normene eller prinsippene (som at man lærer å bruke enkel bokføring istedenfor dobbel bokføring). Det å oppnå ‘dobbeltkrets-læring’ er mer krevende enn å oppnå ‘enkelkrets-læring’ (‘single-loop learning’), hvor læringen foregår innenfor rammen av gjeldende normer eller prinsippet (f.eks. lære å bruke en modifisert variant av dobbel bokføring i offentlige organisasjoner sammenlignet med kjøpmannens bruk av dobbel bokføring i private bedrifter).

Jeg vil argumentere for at det å starte med å bruke kameralregnskap i ulike land (dvs. i andre land enn de tysktalende land, hvor dette regnskapet ble utviklet) ikke representerer en teknisk utfordring. Ettersom den kameralistiske bokføringsmetoden baseres på bruk av to



Gitt betydningen av å forvalte og kontrollere offentlige penger i et demokratisk samfunn, er det viktig å bruke en regnskapsmodell som rapporterer relevant informasjon for dette.

konkrete regler (se ovenfor: ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og $R=RF+AO-V$), kan det utvikles edb-program for kameralistisk enkel bokføring (slik som edb-program har blitt utviklet for kjøpmannens dobbelte bokføring). Dette vil gjøre det unødvendig å måtte foreta den kameralistiske bokføringen manuelt, slik som i denne artikkelen. Det er derimot en intellektuell utfordring forbundet med å starte med å bruke kameralregnskap, fordi vi blir nødt til å tenke på bokføring utenfor rammene av dobbel bokføring; vi trenger 'dobbelkrets-læring'.

Gitt betydningen av å forvalte og kontrollere offentlige penger i et demokratisk samfunn, er det viktig å bruke en regnskapsmodell som rapporterer relevant informasjon for dette. Kameralregnskap er en slik regnskapsmodell, fordi det er blitt spesielt utviklet for bruk i den budsjettkoplede kjerneforvaltningen i offentlige organisasjoner. Kameralregnskapets hovedformål er nemlig å bidra til forvaltning av offentlige midler (pengeforvaltning) innenfor rammene av et politisk vedtatt budsjett (budsjettkontroll) samt bidra til kontroll med betalingsutførelsen (betalingskontroll) i offentlige organisasjoner (jf. FKAM; se *del 2* av denne artikkelserien for ytterligere detaljer, inkludert talleksempler). Etter hvert som det oppstod et behov for lønnsomhetsinformasjon (i offentlige bedrifter som var markedsfinansierte istedenfor budsjettfinansierte), ble kameralregnskapet videreutviklet slik at det også kan rapportere denne typen informasjon (jf. BKAM; se talleksemplet ovenfor i denne artikkelen).

Som oppsummering tilbys kameralregnskap (KAM) for bruk i offentlige organisasjoner som et alternativ til lønnsomhetsregnskap (FOR), begrunnet med følgende tre hovedpunkt: For det første, KAM har blitt spesielt utviklet for å rapportere pengeinformasjon innenfor den budsjettkoplede kjerneforvaltningen i offentlige organisasjoner, hvor slik informasjon er spesielt ønskelig. For det andre, KAM muliggjør rapportering av lønnsomhetsinformasjon for de deler av en offentlig organisasjon, hvor slik informasjon er ønskelig (slik som i offentlige markedskoplede bedrifter). For det tredje, KAM, som bruker det enkle bokholderis prinsipp, er mer fleksibel enn FOR, som bruker det dobbelte bokholderis prinsipp. Derfor kan KAM lettere enn FOR tilpasse seg nye fremtidige informasjonskrav, som oppstår som en følge av endringer i omgivelsen (jf. ovenfor: pengeinformasjon ble supplert med lønnsomhetsinformasjon, da FKAM ble supplert med BKAM). Ettersom endring i offentlig sektor er regelen snarere enn unntaket (Peters, 2001, s. ix), er det av avgjørende betydning å bruke en fleksibel bokføringsmetode i denne sektoren.

LITTERATAUR

- Argyris, C., Putnam, R. and McLain Smith, D., *Action Science* (San Francisco: Jossey-Bass, Inc., 1985).
- Jones, R., Financial reporting in nonbusiness organisations, *Accounting and Business Research* (1982), autumn, pp. 287-295.
- Monsen, N., Cameral accounting and cash flow reporting: Some implications for use of the direct or indirect method. *The European Accounting Review* (2001), 10(4), pp. 705-724.
- Monsen, N., Ulike bokføringsmetoder: Kjøpmannens bokføring, Kameralistens bokføring, Det norske kommuneregnskapets bokføring, Det norske statsregnskapets bokføring (Norges Handelshøyskole: Rapport, 5. utgave, 2008).
- Monsen, N., Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2009).
- Oettle, K., Cameralistics. In E. Grochla and E. Gaugler (Eds.), *Handbook of German Business Management* (Berlin: C.E. Poeschel Verlag Stuttgart, 1990), p. 345-354.
- Peters, B.G., *The Future of Governing* (University Press of Kansas, 2001).
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde, 1926).
- Wysocki, K., *Kameralistisches Rechnungswesen* (Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1965).