

FISKERIDIREKTORATETS SKRIFTER

Serie Fiskeri

*Report on Norwegian Fishery and Marine Investigations*  
(Vol. I, No. 2)

Published by the Director of Fisheries

# Bokføring i fiskebransjen

Et forslag utarbeidet etter oppdrag for Fiskeridirektoratet

Av

KARSTEN ELVEBAKK

dipl. N. H. H.

*Utgitt av*

Fiskeridirektøren

1 9 4 4

---

A.s John Griegs Boktrykkeri, Bergen



## FISKERIDIREKTORATETS FORORD.

Forfatteren redegjør selv for arbeidets forhistorie.

Handelskandidat Elvebakks betenkning ble avgitt på meget kort tid, men på denne tid hadde prisreguleringen for fisk vært gjenstand for en så radikal omlegning at Prisdirektoratets forskrifter av 11. august 1941 allerede var avløst av helt nye bestemmelser da betenkningen forelå. Det blir derfor visst nok ikke aktuelt å gi spesielle bokføringsforskrifter for tilvirkere, pakkere og detaljister i fiskebransjen.

Når Fiskeridirektoratet likevel har latt arbeidet trykke, så er det fordi det antas å ha betydning langt ut over den aktuelle situasjon som forelå da handelskandidat Elvebakk fikk sitt oppdrag gjennom Fiskeridirektoratet. På bakgrunn av den betydelige utvikling som har funnet sted i de siste 10—15 år med hensyn til regnskapsrasjonalisering gjennom hele det norske næringsliv, må det hilses med glede at fiskeriene med deres spesielle problemer også blir tatt opp til behandling av folk som er spesielt regnskapskyndige. Nærværende avhandling må på dette felt anses som et nybrottsarbeid.

Det er direktoratets håp at avhandlingen, slik som den no foreligger i noe omarbeidet form, vil bli til direkte nytte for alle som arbeider i fiskerienes foredlings- og handelsvirksomhet. Nyten vil da også virke tilbake på førstehåndsvirksomheten i fiskerinæringen.

Bergen i desember 1943.

**Ola Brynjelsen,**  
fung.

---

G. M. Gerhardsen.

## INNHOOLD

	Side
Forfatterens forord.....	5
I. Kunnngjøringens krav til bokføringen.....	7
II. Bokføringen i fiskebransjen.....	10
III. Driftsproblemer og driftsrisiko i fiskebransjen.....	18
IV. Omkostningene i fiskebransjen og deres overveltning ...	20
V. De enkelte omkostningsarter.....	24
VI. Valg av regnskapsmessig basis for forskriftene.....	29
VII. Bokføringsforskriftenes grunnform.....	31
VIII. De indirekte omkostninger og bokføringsforskriftene ...	35
IX. Regnskapsskjemaenes grunnform.....	38
X. Dobbel bokføring — enkel bokføring.....	45
XI. Utkast til bokføringsforskrifter for tilvirkere, pakkere, grossister, og detaljister.....	46
XII. Om gjennomføringen av bokføringsforskriftene.....	49
XIII. Materialets verdi for de næringsdrivende.....	51
Bilag A. Regnskapsskjema for året 1942 for dobbel bokføring.	53
— A I. Regnskapsskjema for året 1942 for enkel bokføring..	57
— B. Regnskapsskjema for dobbel bokføring.....	61
— C. Regnskapsskjema for detaljister (enkel bokføring)....	65
— D. Instruksjonshefte for bokholdere i fiskebransjen.....	69
— E. Skjematisk framstilling av omkostningsregnskapet ...	99

## FORFATTERENS FORORD.

Omkring årsskiftet 1941—42 fikk jeg gjennom Fiskeridirektøren det meget interessante oppdrag å utarbeide et forslag til bokføringsforskrifter for tilvirkere, pakkere, grossister og detaljister i fiskebransjen. Forskriftene skulde være i samsvar med prisforskriftene slik de hadde fått uttrykk i »Pristidende« for 11. august 1941, nr. 22.

Jeg ble nokså fort på det rene med at forslaget måtte få karakteren av generelle retningslinjer for bokføringen. Så sammensatt og så uendelig variert som handelsforholdene er i denne bransjen langs vår meget lange kyst, vilde det bli et arbeid som vilde kreve år å utarbeide kontoplaner for alle de bedriftstyper og typeblandinger en kan finne, selv om forfatteren satt inne med førstehåndskjennskap til arbeidsforholdene og -måtene på de ulike steder langs kysten og inne i landet.

Da således både hensynet til tiden og til mitt eget begrensede kjennskap til bransjens varianter dikterte en generell løsning av oppgaven, ble mitt neste skritt å søke stadfestet den praktiske viten jeg allerede hadde, og å søke ny viten på de felter der jeg trengte det, i den utstrekning det var mulig. Jeg sendte da et rundskriv til 12 forskjellige landssammenslutninger i bransjen, der jeg bad om:

»Eksempel på kalkulasjon av et parti av hver av de fiske- og/eller sildesorter (fersk-, frossen-, bearbeidet) som gjennom årets løp omsettes av Deres forenings medlemmer. De enkelte poster i kalkylen ønskes spesifisert mest mulig. — —«.

Jeg hadde den glede å få svar fra den vesentlige del av adressatene. De innkomne svar representerte et meget verdifullt materiale for meg under mitt videre arbeid.

Som utgangspunkt for løsningen valgte jeg å bygge på de krav kunngjøringen satte til bokføringen. For å kunne motivere mitt forslag, gav jeg deretter en meget kortfattet karakteristikk av bokføringen, driftsmåtene og omkostningene i bransjen. Deretter fulgte utformingen av forslaget, idet hensyn ble tatt på den ene side til myndighetenes krav og på den annen side til de næringsdrivendes evne til å følge forskriftene. På dette felt av mitt arbeid kan antagelig meget diskuteres. Til slutt behandlet jeg den praktiske gjennomføring av forslaget.

Som et ledd i den praktiske gjennomføring av forslaget utarbeidet jeg og foreslo nyttet et instruksjonshefte for bokholdere. Dette instruksjonshefte tok sikte på å gi en populær forklaring av enkelte sentrale begreper i omkostningsbokføringen og å lette forståelsen av det foreslåtte system ved tekstforklaring til de tenkelig anvendte konti, og ved eksempler på såvel bokføring av karakteristiske forretningstilfeller som av-

slutning av regnskapene. Heftet ble utarbeidet med det formål å fortelle den øvete bokholder mer enn han behøver og den uøvete alt han behøver.

Hva angår de kapitler som behandler bransjens bokføring, driftsmåter og omkostninger, så går det tydelig fram at her er meget stoff, og for så vidt mange problemer, som ikke er behandlet videre inngående eller som helt er utelatt. Delvis kan en også si at stoffet er belyst for ensidig eller at vurderingen er foretatt for meget i en bestemt relasjon. Dette er bevisst gjort for å hindre at stoffet svulmet for meget opp. Under forarbeidene søkte jeg å unngå å trekke inn i behandlingen av emnet alt som ikke direkte var av betydning for forståelsen av løsningen, eller som måtte ansees å være av underordnet betydning for løsningen. Denne subjektive vurdering av momentene kunde vanskelig unngås.

*For den leser som utelukkende har interesse av bokens praktiske resultat, viser jeg direkte til bilagene D (s. 69) og E (s. 99) og dessuten til kapitel XIII (s. 51).*

Under mitt arbeid er jeg kommet i taknemlighetsgjeld til mange representanter for næringslivet. Jeg vil gjerne her få takke de arbeidere, formenn og bedriftsledere som velvillig har gitt meg de opplysninger jeg har søkt. For praktiske opplysninger, kritikk under arbeidet og av det ferdige arbeid må jeg få rette en takk til disse herrer: Fung. professor E. W. PAULSON, cand. oecon. G. M. GERHARDSEN, statsaut. revisor KARL BAKKE, dipl. N. H. H. og sildevraker KONRAD SVENDSEN.

Til slutt en takk til fung. fiskeridirektør OLA BRYNJELSEN fordi mitt arbeid ble trykt.

## I. Kunngjøringens krav til bokføring.

*Pristidende for 11. august 1941, nr. 22.*

Av de generelle bemerkninger om Prisregulering for Fisk (s. 515—518) ser en at prismyndighetene finner å måtte sette i verk

»omfattende reguleringer for all slags fisk og for alle omsetnings-trinn. Prismyndighetene støter dog her på større vanskeligheter enn på de fleste andre områder. Fiskeslag, fangst-, transport- og omsetningsforhold er således høyst ulike i de forskjellige distrikter og til de forskjellige tider. En regulering av fiskernes priser må derfor være meget elastisk. Vanskene er ikke mindre når en skal regulere videreføringen og tilvirkingen. Også her er forholdene *høyst uensartet* og det foreligger *ikke tilstrekkelig regnskapsmessig materiale* som kan nyttes som grunnlag for reguleringsbestemmelsene. Prismyndighetene må derfor her forsøke seg fram,«

»De nye prisbestemmelser for salg av fersk fisk fra pakkere, grossister og i detalj og for tilvirket fisk gir utførlige regler om hvorledes de ervervsdrivende på forskjellige omsetningstrinn skal regne sine utsalgspriser. *En hovedvanskelighet er å regulere de mange forskjellige tillegg* som det her er tale om. *På grunn av mangelen på regnskapsmessig og statistisk materiale* har direktoratet for en stor del foreløpig måttet gi avkall på en direkte regulering. De ervervsdrivende er i stor utstrekning gitt adgang til selv å fastsette tilleggene på grunnlag av sine virkelige utgifter. Til kontroll er imidlertid påbudt at *de ervervsdrivende skal bokføre de tillegg som de regner*, og at de i intet tilfelle må ta høyere satser enn de som til enhver tid er bokført. *Videre er pålagt tilvirkere, pakkere og grossister å sende inn årsregnskap til prismyndighetene* for at disse kan undersøke om det er regnet større fortjeneste enn forsvarlig«.

»Bokførselsplikten tilsikter også å skaffe prismyndighetene bedre materiale for en seinere mer nøyaktig regulering av tilvirkernes, pakkernes, grossistenes og detaljistenes bruttofortjeneste«.

»I forbindelse med prisreguleringen er det også truffet bestemmelse om at pakkere og grossister må godkjennes av Fiskeridirektoratet«.

De generelle bemerkninger om Prisregulering For Fisk som her er sitert i utdrag, gir følgende holdepunkter, som kan danne basis for slutninger om de krav en no må stille til bokføringen i fiskebransjen; og den ytre form disse krav må få:

1. Fiskeslag, fangst-, transport og omsetningsforhold er høyst ulike i de forskjellige distrikter og til de forskjellige tider.
2. Viderebehandlingen og tilvirkningen arbeider også under høyst uensartete forhold.
3. Det foreligger ikke tilstrekkelig regnskapsmessig og statistisk materiale.
4. »Tilleggene« representerer en hovedvanskelighet.
5. Tilleggene skal bokføres.
6. Det skal sendes inn årsregnskap som skal tjene som kontrollmiddel for at fortjenesten ikke er større enn forsvarlig.
7. Årsregnskapet skal ledsages av slike ytterligere opplysninger som direktoratet bestemmer (Jfr. Kunngj. nr. 157 §§ 14—24 og 34, Kunngj. nr. 158 § 10).
8. Bokførselsplikten skal skaffe prismsyndighetene materiale for en seinere mer nøyaktig regulering av tilvirkernes, pakkernes, grossistenes og detaljistenes bruttofortjeneste.

*Ad 1 og 2:* Det er å anta at eventuelle krav til nytting av bestemte konti og kombinasjoner av konti må variere ikke alene de enkelte omsetningstrinn innbyrdes, men muligens også for de forskjellige landsdeler.

*Ad 3:* Bokføringen må skaffe til veie det nødvendige regnskapsmessige og statistiske materiale.

*Ad 4:* »Tilleggene« må kontomessig eller på annen måte skilles ut, så en i årsregnskapet får et klart bilde av deres innflytelse på årsresultatet. Enn videre må en ved regnskapsavslutningen kunne se om den regnskapspliktige har overdekning eller underdekning av tilleggene.

*Ad 5:* Liste over tilleggene skal føres i særskilt bok. Da det ligger i sakens natur at tilleggene varierer, er det naturlig å tenke seg denne bok som en kalkulasjonsbok, hvor (om mulig) hvert enkelt parti som omsettes, blir innført kronologisk og i nummerorden.

*Ad 6:* Årsregnskapet skal tjene som kontrollmiddel for at fortjenesten ikke er større enn forsvarlig. Altså må skjemaet som anvendes, og de konti som dette skjema skal bygge på, være ordnet således at »nøytral« vinning og tap — som ikke skyldes omsetning av varer — blir skilt klart ut. En kan altså måtte forlange avskrift av resultatregnskapet (taps- og vinningskonto) og til kontroll av dette: formuesregnskapet (balansekonto) for dette og for siste regnskap.

*Ad 7:* Disse ytterligere opplysninger som eventuelt skal ledsage årsregnskapet måtte forutsettes å tjene 3 formål: 1. Svar på spørsmål av revisjonsmessig art. 2. Å bestemme omsetningen kvantitativt. 3. Statistiske opplysninger.

*Ad 8:* Bokførselsplikten skal skaffe prismsyndighetene materiale for en seinere mer nøyaktig regulering av bruttofortjenesten. Et pålitelig materiale kan en bare skaffe ved iakttagelse gjennom en lengere



årrekke. Altså må det være forutsetningen at bokføringsplikten skal være permanent. De forskrifter som her utarbeides forslag til, bør altså ikke pålegge noe merarbeid utover hva vanlig forsvarlig og lovbefalt bokføring vilde koste.

---

Det kan være av betydning allerede på dette stadium av arbeidet å se nærmere på disse krav — om de er gjennomførlige i sin helhet, og om det i tilfelle svarer seg å gjennomføre dem i sin helhet.

En merker seg da straks punkt 4. Tilleggene som her nevnes, finnes igjen som elementer i kalkylene. Det er selvsagt intet i veien for å utarbeide et forslag der de enkelte kalkyleelementer blir oppdelt på konti. Men det er likeså selvsagt at en slik oppdeling vil gjøre kontosystemet komplisert og sette store krav til bokholderne. En må ha for øye at en her står overfor mange små bedrifter, der de forskjelligste administrative funksjoner er samlet på en hånd, og der den økonomiske beredskap i mange tilfelle ikke tillater den meromkostning en leiet bokholderhjelp vil representere. Det vil derfor ganske sikkert være det riktige å gjøre visse modifikasjoner på dette punkt. En løsning av spørsmålet, som byr adgang til å kontrollere om den næringsdrivende har over- eller underdekning av omkostningene i relasjon til en godkjent og bokført kalkyle, må kunne godtas. Selv denne løsning vil forlange nokså meget bokføring av den enkelte i mange fall. Og den vil kanskje falle vanskelig nok for et stort flertall i bransjen. Men den er i hvert fall mulig å gjennomføre praktisk, noe en neppe kan si om det krav som er formulert i punkt 4, punktets første setning.

## II. Bokføringen i fiskebransjen.

Som kjent kan en være næringsdrivende i fiskebransjen uten å ha handelsbrev. Dette vil prege bokføringen i bransjen, og det har derfor en viss interesse å se litt nærmere på hvorledes de hjelper seg de som ikke kan føre dobbelt bokholderi på den ene side — og på den annen side hvilke kontokombinasjoner som nyttes og kan tenkes nyttet av de næringsdrivende som har handelsbrev og dermed nytter dobbelt bokholderi. Det er vel neppe uriktig å komme med den påstand om fiskebransjen i sin alminnelighet, at bokføringen dessverre ikke står på noe høyt trinn. Dette har mange årsaker, som det her ikke er grunn til å komme nærmere inn på. En kan finne alle trinn, fra det mest utilstrekkelige primitive og oppover til høyt utviklet maskinbokholderi, men gjennomsnittet er vel som nevnt ovenfor dessverre heller lite utviklet. Dette er viktig å ha for øye når de nye forskriftene skal utarbeides.

### *Den primitive bokføring*

opererer gjerne med en enkelt bok, kassaboken, som samtidig viser egenkapitalen (i begrenset forstand: de innskutte kontanter) og resultatet. Den fungerer slik:

Inn	<b>Kassakonto.</b>	Ut
Inngående beholdning kr. ....	Kontant kjøp ..... kr. ....	Betalte kredittkjøp.... - .....
Kontante salg ..... - .....	Betalte omkostninger - .....	Betalte omkostninger
Betalte kredittsalg .... - .....	Betalte omkostninger	som det tidligere er
Solgte tomkasser, tønner	gitt henstand med .. - .....	Tomkasser; tønner e. l. - .....
eller liknende ..... - .....	Utbetalte beløp ..... kr. ....	
<hr/>		
Innbetalt sum (+ beholdning) ..... kr. ....		
Utbetalt ..... - .....		
Beholdning ..... - .....		

NB! Differansen mellom bokført kassebeholdning og virkelig kassebeholdning = privatforbruk. Eventuelle bankinnskudd/uttak blir ikke bokført, ∴ Beholdning = beholdn. kontant + beholdn. bank.

Når en så skal finne driftsresultatet for en regnskapsperiode, går en fram som følger:

Kassabeholdning og bankinnskudd ved slutten av perioden	.....	kr.	.....
Utestående fordringer	—»—	—»—	.....
Varebeholdning	—»—	—»—	.....
Beholdning av kasser, tønner e. l.	—»—	—»—	.....
Eventuelle andre aktiva	—»—	—»—	.....
		Sum kr.	.....

÷ Gjeld ved slutten av perioden:

Ubetalte vareposter	.....	kr.	.....
Ubetalte omkostninger	.....	-	.....
Annen gjeld (lån o. l.)	.....	-	.....
Egenkapital ved slutten av perioden =	.....	kr.	.....
Kassabeholdning og bankinnskudd ved begynnelsen av perioden	..	kr.	.....
Utestående fordringer	—»—	—»—	.....
Varebeholdning	—»—	—»—	.....
Beholdning av kasser, tønner o. l.	—»—	—»—	.....
Eventuelle andre aktiva	—»—	—»—	.....
		Sum kr.	.....

÷ Gjeld ved begynnelsen av perioden:

Ubetalte vareposter	.....	kr.	.....
Ubetalte omkostninger	.....	-	.....
Annen gjeld (lån o. l.)	.....	-	.....
Egenkapital ved begynnelsen av perioden	.....	kr.	.....
En finner da regnskapsperiodens fortjeneste på denne måte:			
Egenkapital ved slutten av perioden	.....	kr.	.....
÷ Egenkapital ved begynnelsen av perioden	.....	-	.....
Kapitaløkning/minking	.....	kr.	.....
+ Privat bruk av varer og kontanter	.....	-	.....
Tjent/tapt i løpet av perioden	.....	kr.	.....

Ved siden av kassaboken blir ført en ganske enkel bok (riskontro) over kredittsalg. Kundenes poster strykes etter hvert som de betales.

De næringsdrivende hvis bokføring er anlagt etter disse prinsipper, kan ofte være velstående menn, med mange forskjellige forretninger gående på en gang. De avhjelper sitt savn av en gjennomført bokføring med konti på den måten at de har en «inn- og utgående» kassabok for hvert av sine arbeidsområder: Stor- og vårsild 1941—42, Makrell 1942, Småsild 1942, Forfangstsild 1942 osv. En kassabok for hvert av sine fartøy, en for tomkasser, hvis vedkommende spikrer dem selv osv. En kan finne eksempler på at de for å holde en slags oversikt over det

innviklete regnskap de på denne måte får, nytter bankbøker. En bankbok for fartøyet, en for tomkasser og en for varehandelen. Opptjent frakt for fartøyet kan gjerne bli tatt ut av bankboken for varehandelen og bli satt inn på fartøyets bok. Etter hvert som tomkassene brukes, blir det tatt av kontantbeholdningen eller av innskuddsboken for varehandelen og satt inn på boken for kasser. Videre kan det hende at fartøyet »låner» penger til handelen eller omvendt.

Mange omkostninger vil for disse næringsdrivende »falle mellom to stoler» eller bli belastet en annen omkostningsbærer enn rett er. En kan nevne: renteutgifter, husleie, lagerleie, telefon og telegram, indirekte arbeidspenger.

*En vurdering av denne primitive bokføring:*

Den skal, hvis den blir korrekt og samvittighetsfullt gjennomført, gi et riktig bilde av den forandring egenkapitalen har gjennomgått i løpet av perioden. Fortjeneste eller tap vil altså komme riktig fram. Ved å ekstrahere beløpene vil en også kunne få et bilde av omkostningene i forhold til innkjøpsverdiene (eller salgsverdiene) og eventuelt fortjenesten i forhold til innkjøps- eller salgsverdien. Vel å merke for så vidt omkostningene er bokført og for så vidt det ikke er trukket inn i regnskapet omkostninger som skal belastes en annen omkostningsbærer. Det er vel riktig å karakterisere en slik ekstrahering som tungvint, og resultatet av den som betinget korrekt.

*Det dobbelte bokholderi*

kan en også finne mer eller mindre utbygget. Den mest primitive form opererer med et fåtall konti: Kassakonto, riskontokonto, varekonto, omkostningskonto, inventarkonto og kapitalkonto. Eventuelle konti for faste eiendommer og større driftsmidler er ofte utelatt. En tekstframstilling av varekonto og omkostningskonto vil gi en karakteristikkk:

Debet	Varekonto.	Kredit
Beholdning beg. av perioden		Kontante salg
Kontant kjøp		Salg på kreditt
Kredittkjøp		*) Returer og rabatter (reklamasjoner)
*) Direkte innkjøpsomkostninger		*) Solgt emballasje
*) Direkte salgsomkostninger		*) Refunderte omkostninger
*) Emballasje		Beholdning slutten av perioden
*) Returer og rabatter (reklamasjoner)		
*) Handelsomkostninger		
<i>Avslutning:</i>		<i>Avslutning:</i>
Vinning overføres Taps- & Vinningskonto kredit.		Tap overføres Taps- & Vinningskonto debet

\*) Den vakling i posteringsmåten som her er gitt uttrykk for, behøver ikke å skyldes manglende viten. Den behøver heller ikke skyldes det at bøkene blir ført av to eller flere personer. Resultatet — tap eller vinning — vil bli det samme, og det er *resultatet* som interesserer den næringsdrivende. Dette er kanskje årsaken.

Debet	Omkostningskonto.	Kredit
Vanlige handelsomkostninger *) Direkte innkjøpsomkostninger *) Direkte salgsomkostninger *) Emballasje *) Returer og rabatter (reklamasjoner) Omkostninger som grenser mot privatforbruk »Omkostninger« som i virkeligheten øker aktiva. (Kjøp av inventar)	*) Returer og rabatter (reklamasjoner) *) Solgt emballasje. *) Refunderte omkostninger  <i>Avslutning:</i> Netto omkostninger overføres Taps- & Vinningskonto debet.	

\*) Den vakling i posteringsmåten som her er gitt uttrykk for, behøver ikke å skyldes manglende viten. Den behøver heller ikke skyldes det at bøkene blir ført av to eller flere personer. Resultatet — tap eller vinning — vil bli det samme, og det er *resultatet* som interesserer den næringsdrivende. Dette er kanskje årsaken.

En vurdering av denne forenklede kontoanvendelse:

Den gir stort sett samme regnskapsmateriale som den primitive (enkle) bokføring og en sparer ekstrahering av tall. Som den primitive bokføring samler den alle omkostningsarter under ett. Den samler også alle omkostningsbærere under ett for så vidt varekonto dekker flere varesorter (omkostningsbærere). Den tar ikke noe stilling til deling av omkostningsarter og omkostningsbærere.

De neste markerte trinn en kan finne praktisert er:

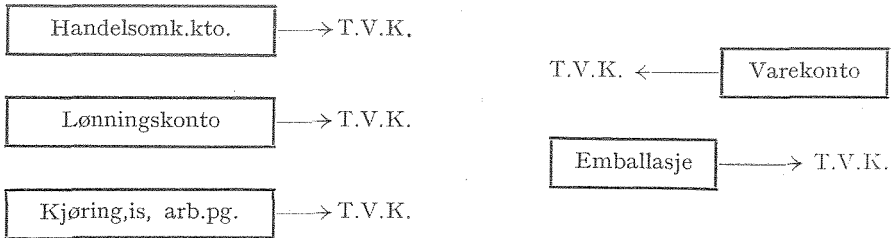
1. Deling av omkostningsartene (Eks. A).
2. Deling av omkostningsarter og omkostningsbærere (Eks. B).
3. Deling av omkostningsarter og omkostningsbærere og periodevis direkte overvelting av de direkte omkostninger på sine bærere (Eks. C).
4. Deling av omkostningsarter og omkostningsbærere med suksessiv (kronologisk) overvelting av de direkte omkostninger direkte på omkostningsbærerne ved hjelp av en omkostningsfordelingskonto for hver omkostningsart (Eks. D).

Det er tydeligst å framstille disse trinn skjematisk og at en bare tar med de sentrale konti.

Tegnforklaring:

- = En konto. Navnet er skrevet inni feltet.  
 → T.V.K. = sluttet av mot Taps- og vinningskontos debetside.  
 T.V.K. ←  = sluttet av mot Taps- og vinningskontos creditside.

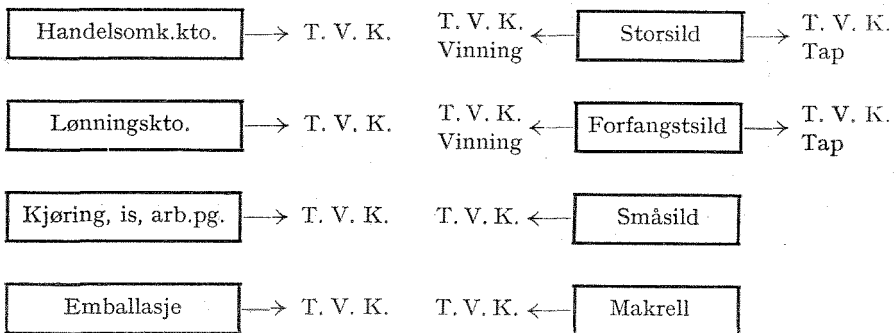
*Eks. A:*



*Vurdering:* Omkostningene er spaltet og en kan uten ekstrahering finne summen av de enkelte omk.arter. De forskjellige varesorter som er omsatt i årets løp, er alle ført på en og samme varekonto. De direkte tall gir altså ingen mulighet for å finne vinning eller tap på den enkelte varesort, eller omkostningene som faller på den enkelte varesort. En ekstrahering vil være nødvendig for å finne tallene, og et skjønn må til for å fordele omkostningene på varesortene.

Årets vinning kan være sammensatt av vinning på to og tap på en tredje varesort.

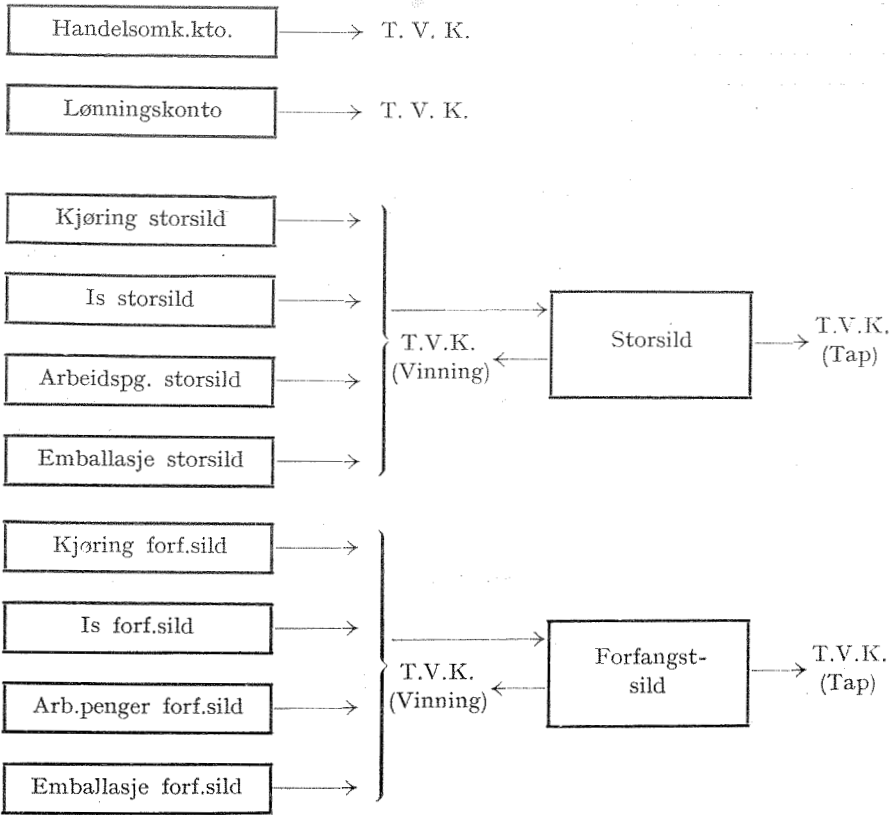
*Eks. B:*



osv.

*Vurdering:* Omkostningene er spaltet, og en kan uten ekstrahering finne summene for de enkelte omkostningsarter. Varekonto er delt. De enkelte omkostningsbærere er altså skilt ut. En overveltning av omkostningsarter på omkostningsbærere vil kunne gjennomføres ved ekstrahering av tall og anvendelse av skjønn. *Direkte* vil man ikke kunne se omkostningene i forhold til for eksempel Storsildens innkjøps-verdi.

Eks. C:



o. s. v.

*Vurdering:* Omkostningene er spaltet og de direkte omkostninger blir ført direkte over på de respektive omkostningsbærere. De enkelte varekonti vil vise brutto vinning eller tap. (Netto vinning for de enkelte varesorter blir et spørsmål om fordeling av de indirekte omkostninger (fellesomkostningene: handelsomkostninger, lønninger, renter osv.). Disse vil bli behandlet under avsnitt III). Kontosystemet er å karakterisere som tydelig, men tungvint, fordi det vil føre med seg mange konti.

Eks. D:

Handelsomk.kto.	→ T. V. K.
-----------------	------------

Lønningskto.	→ T. V. K.
--------------	------------

Debet	Kjøring, arb.pg., is.	Kredit
Virkelige omkostninger etter regning		Beregnete omkostninger etter kalkulasjonsbok
Differanse:		Differanse:
T. V. K.		T. V. K.

Debet	Emballasje.	Kredit
Virkelige beløp		Beregnete etter kalkulasjonsbok
Differanse:		Differanse:
T. V. K.		T. V. K.

Debet	Storsild.	Kredit
Innkjøpsverdi etter sluttseddel		Salgsverdi
Frakter m. v.		Avslutning:
Beregnet kjøring, arbeidspenger, is		T. V. K. (Tap)
Beregnet emballasje		
Avslutning:		
T. V. K.		
(Vinning)		

Debet	Forfangstsild.	Kredit
Innkjøpsverdi etter sluttseddel		Salgsverdi
Frakter m. v.		Avslutning:
Beregnet kjøring, arbeidspenger, is		T. V. K. (Tap)
Beregnet emballasje		
Avslutning:		
T. V. K. (Vinning) osv.		

*Vurdering:* Omkostningene er spaltet og de direkte omkostninger blir suksessivt ført direkte over på de respektive omkostningsbærere. De enkelte varekonti vil vise brutto vinning eller tap. Når en ser bort fra det forbehold som er anført i parentes under eks. C, vil unøyaktighetene i kalkylene spille en beskjedne rolle. Disse unøyaktigheter vil i årets løp oppheve hinannen stort sett. En kan si at systemet byr samme fordeler som i eks. C med anvendelse av færre konti.



Samtlige de her anførte fem kontokombinasjoner vil en i dag finne anvendt i fiskebransjen. Kontiene vil etter bransjen ha forskjellige navn, men prinsippene går igjen.

En framstilling av bokføringen i fiskebransjen vilde ikke være komplett med mindre en tok fram den boken som må sies å være uunnværlig i hvert fall for de næringsdrivende som arbeider med ferske varer. Ordreboken, fordelingsboken, lasteboken eller kalkulasjonsboken kalles den. Det er hva en i bokføringen vil kalle for en hjelpebok (bibok). Dens formål er å holde oversikt over hvorledes de kjøpte partier disponeres, og den vil i sin innretning være sterkt individuelt preget. Den kan for eksempel se slik ut:

15. januar 1942. Hentet av M/K ».....«

Sluttseddel nr. 4711, 75 hl landnotsild,

135/2 ks.

*Salg:*

A. Berntsen .....	20/2 ks. à kr.	?	—	=	kr.	?	—
C. Davidsen .....	12/2	—	—	=	..	?	—
E. Fredriksen .....	55/2	—	—	=	-	?	—
.....		—	—	=	-	?	—
.....		—	—	=	-	?	—

134/2 ks.

kr.

Svinn (innfylling) ..... 1/2 -

135/2 ks.

Kommentarer skulde være overflødige. Hvert enkelt parti eller hver enkelt last som kjøpes, blir her notert og fordelt. Boken danner grunnlag for fakturaskrivningen. Den nyttes såvel av dem som har den enkle (primitive) bokføring, som av dem med dobbel bokføring.

### III. Driftsproblemer og driftsrisiko i fiskebransjen.

En generell utredning om omkostningene i fiskebransjen vil bedre kunne forståes på bakgrunn av en oversikt over driftsmåtene i bransjen.

En fabrikk som framstiller for eksempel sykler eller møbler vil med en viss statistisk sannsynlighet kunne beregne sin årsproduksjon på forhånd. Etter denne årsproduksjon kan den innrette sin kapitalberedskap, ha oversikt over sin leveringskapasitet osv. Den kan ofte også variere sin produksjon ganske vesentlig med uvesentlig omkostningsoppbud. Skulde variasjoner i produksjon medføre vesentlige omkostninger, vil en dog som regel ha den nødvendige oversikt både over omkostningene og adgangen til å få dem dekket. Planlegging i sin brede alminnelighet behøver ikke å ha karakter av hasard eller lotteri. De fleste faktorer er kjent, eller tilnærmet kjent.

For industrien og handelen er adgangen til råstoff og varer normalt et hensiktsmessighetsspørsmål. Det er ikke normalt et problem. Kontrahering av råstoff og varer kan sorteres inn under planleggingsfunksjonen. Kontraheringen innebærer riktig nok en risiko, men denne er det mulig å redusere enten ved kompensasjon (råstoffet kan anvendes til forskjellige varesorter), eller ved overvelting på forbruket (forhåndssalg av produksjon).

I industrien, og i handelen forøvrig, spiller lagring en betydelig rolle. Lagring betyr at produksjonen kan fortsette om omsetningen midlertidig stopper. Et lager betyr at produksjonen kan stoppe mens behovene fortsatt tilfredsstilles. Lagring betyr at en med begrenset produksjonsevne ved kontinuerlig drift året igjennom kan dekke et stort kortvarig behov (sesongbehov). Lagringsrisikoen kan overveltes på institusjoner gjennom forsikring. Den delen av risikoen som ikke kan overveltes (konjunkturrisiko), kan reduseres ved forhåndssalg. Lagringsfunksjonen spiller altså for industri og handel en rolle som er betydelig, og som det vil kreve tid å få overblikk over.

De forskjellige sorter beredskap: produksjonsberedskap, lagringsberedskap, salgsberedskap osv. kan altså i vanlig handel og industri gjennomføres ved planlegging etter de minste midlers lov. Resultatet blir en mer eller mindre tilnærmet optimal beskjefteigelse, avsetning, rentabilitet osv. mot at en bærer en (vanligvis) beskjeden udekket risiko.

Disse sentrale elementer fra ervervslivets økonomiske struktur er i fiskerinæringen å karakterisere som alvorlige problemer. Nettopp på

disse felter er det at fiskerinæringen avgjort skiller seg som gruppe fra de fleste andre næringsgrupper i vårt land (unntatt hvalfangst). Det ligger i næringens natur.

En kan tidfeste de forskjellige fiskerier (sesonger) og en kan også noenlunde stedfeste dem, men det står ikke i menneskelig makt å ha noen forhåndsmening om fangsten. Fangstfeltet kan være vidt. Fangsten er avhengig av at fisken eller silden søker til fangstområdet, at der er fangstredskaper på den delen av området hvor fisken og silden søker inn, og av at været tillater anvendelsen av fangstredskapene. Tre faktorer samarbeider altså i gunstig retning for at fangst skal komme i stand. Av disse tre faktorer behersker fiskeren den ene for så vidt han «finner» fisken. Næringens sterke preg av risiko skulde være tydelig nok. Fiskeristatistikken bekrefter også dette med all ønskelig tydelighet.

Lagring, som for handel og industri spiller en betydelig rolle, er for store deler av fiskebransjen en katastrofe. Fersk fisk og fersk sild må omsettes snarest, og seinest samme dag den er markedsført må den nå forbrukeren. Lagring på kjølelager eller i påiset stand øker omkostningene og forringer normalt salgsværdien. I pris vil den stå tilbake for fersk markedsført vare, og selv mot redusert pris, har den bare sjanse hvis markedet er umettet. Frysning er en løsning som kan tenkes nyttet hvis kvaliteten og sorten egner seg, og innkjøpsprisen tillater det og ellers forholdene ligger til rette. (Jfr. Sildesalslagets salgsregler). For-edling er også under samme vilkår en mulig løsning. Begge løsninger er normalt ensbetydende med tap for den næringsdrivende i ferskfisk og fersksildbransjen.

De forskjellige arter beredskap som i handel og industri kan gjennomføres ved planlegging uten vesentlig udekket risiko, må i fiskerinæringen i tilfelle gjennomføres på initiativtakerens risiko alene, mens handel og industri kan sette opp sine forkalkyler, som ved stadig kontroll gjennom etterkalkyler vil bli stadig sikrere, — er fiskerinæringen praktisk talt avskåret fra dette. *Den må nøye seg med etterkalkyler som bare vil være gyldige dersom samme situasjon skulde oppstå på ny.* (Og det vet man i tilfelle først etterpå). De næringsdrivende må være fortrolig med hyppige og sterke *misforhold mellom kapitalinnsats og avkastning*, såvel i deres favør som i deres disfavn. *Omkostningene pr. enhet fangst, produksjon eller omsetning kan først bli fastslått ved en etterkalkyle. Dette er et meget vesentlig moment.*

Disse misforhold mellom innsats og avkastning representerer som nevnt en risiko for den næringsdrivende. Denne risiko kan ikke overveltes. Den kan fordeles ved at den næringsdrivende utvider sin virksomhet til å omfatte flest mulig av næringens grener. Det er sjelden at flere forskjellige sesonger slår feil samme år. Risikoen blir også fordelt ved kompaniskap eller ved dannelse av lag, syndikater, ringer og liknende. Disse sammenslutninger har sjelden ordet risiko i sine statutter, men det er dog å anta at det er bransjens og yrkets sterke preg av risiko i forbindelse med den relativt store kapitalinnsats, som for fiskeren gjør det nødvendig og for eksportøren og grossisten gjør det ønskelig å slutte seg sammen.

## IV. Omkostningene i fiskebransjen og deres overveltning.

Hvis en med omkostning mener alle i penger målbare ofre som ytes i en økonomisk hensikt, så vil dette for fiskebransjen si, at anskaffelse av fartøy og redskap er omkostning i samme grad som arbeidspenger for sløying av fisk. Forskjellen mellom fartøyet som omkostning og arbeidspengene som omkostning kan forklares blant annet ut fra to synsvinkler: opprinnelse og tid.

Et fiskefartøy som er anskaffet, må i løpet av sin levetid tjenes inn igjen gjennom sine ytelser. Ved anskaffelsen av fartøyet er fiskerier næringen pålagt en omkostning som må dekkes i løpet av fartøyets levetid. Et fartøy er altså en omkostning, som når den først er oppstått, vil være til stede ut over øyeblikket. En har ingen sikker oversikt over mulighetene for opptjening av omkostningen. At arbeidspengene representerer omkostninger av en ganske annen karakter, er selvinnløysende. De oppstår i det øyeblikket behovet er der, og varer ikke ut over øyeblikket. (Akkordbetaling er forutsatt for eksemplets tydelighets skyld). En har også en ganske annen oversikt over mulighetene for opptjening av omkostningen.

Med omsyn til *tidspunktet* da omkostningen melder seg med krav på dekning, er der også en utpreget forskjell mellom fartøyet og arbeidspengene. Fartøyets verdi må fordeles på antall leveår (avskrivning), og hvert av disse leveår får sin andel av verdien som omkostning, enten fartøyet er i drift eller ikke. Med andre ord enten adgangen til dekning av omkostningen er til stede, eller ikke. Fartøyet er altså en årlig tilbakevendende omkostning som kan (og bør) variere med fartøyets økonomiske innsats, men som ikke kan fjernes helt uten ved overveltning på andre (salg eller bortleie). Arbeidslønnen melder seg *en* gang som omkostning. Den enkelte lønning er en engangsomkostning som oppstår når den er aktuell.

Forskjellen mellom disse to omkostningstyper kan kort karakteriseres slik: Den ene knytter seg til en varig kapitalgjenstand, og den annen ikke. Med andre ord: En kan dele omkostningene etter sin opprinnelse i to grupper:

1. Omkostninger som skyldes en varig kapitalgjenstand (faste omkostninger).
2. Alle andre omkostninger (variable omkostninger).

Denne deling av omkostningene har størst betydning sett i forbindelse med kalkyler.

*Faste omkostninger.*

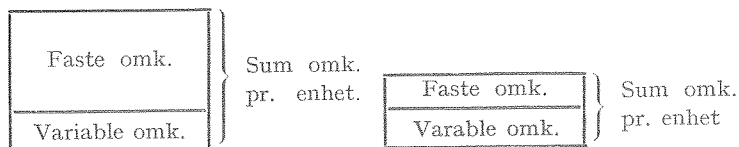
Det er for snevert i nærværende arbeid å begrense de faste omkostninger til utelukkende å være omkostninger oppstått av en varig kapitalgjenstand. De næringsdrivende er nødt til sesongvis å holde en viss beredskap, og denne beredskap må nødvendigvis føre med seg omkostninger som det i relasjon til den enkelte sesong vil være riktig å kalle faste. Beredskap som oppstår gjennom avtaler som fører med seg faste uttelling, for eksempel leie av kontor, lager, salteplass, iseplass, tørkeplass, fartøy, lønn til faste funksjonærer og formenn osv. De faste sesongomkostninger kan altså sies å være sammensatt av rene beredskapsomkostninger og kapitalomkostninger. Skal et foretagende drives som *forretning*, må omkostningene overveltes på salget. (Med overvelting er her å forstå adgangen til å kalkulere omkostningene inn i varens pris, og varens evne til å bære omkostningene.) Adgangen til overvelting av de faste omkostninger er til stede i samme grad som fisket er rikelig og avsetning er mulig. Uttrykt på en annen måte: Stor omsetning gir små faste omkostninger pr. enhet. Liten omsetning gir store faste omkostninger pr. enhet. Omkostningene pr. enhet, enhetsomkostningene, vil altså for så vidt de er faste, variere med fisket og altså meget sterkt.

*Variable omkostninger.*

Ordet innebærer at dette er omkostninger som varierer. Sett i relasjon til regnskapene: En sesong uten virksomhet i en fiskeribedrift vil regnskapsmessig bare vise de faste omkostninger. En sesong med virksomhet vil også vise de variable omkostninger. Omsetningsmengden vil normalt øke de variable omkostninger i sum. Andre faktorer øker de variable omkostningers intensitet, som en vil se under avsnittet om de enkelte omkostningsarter. Variable omkostninger oppstår ved at bedriften (i videste betydning) er i gang. En har altså til enhver tid en viss oversikt over dem og en viss adgang til å beherske dem.

*Det faste og det variable element i enhetsomkostningen.*

Deler en summen av omkostninger med antall enheter av varen (produktet), finner en omkostningen pr. enhet. Etter hva før er anført, vil denne enhetsomkostning inneholde et fast og et variabelt element. Tydeligere enn ord vil nedenstående eksempel illustrere dette forhold.



En fiskefattig sesong.

En fiskerik sesong.

Kjennskapet til enhetsomkostningen er forutsetningen for å kunne sette opp en kalkyle. For enkelte deler av fiskebransjen spiller de faste omkostninger og altså det faste element i enhetsomkostningen en ube-

tydelig eller i hvert fall helt underordnet rolle. I samme grad som mer omfattende bedrifter er utgått fra disse kretser av bransjen, kan en si at den manglende sans for å ta hensyn til de faste omkostninger er til stede også i bedrifter hvor de faste omkostninger spiller en meget større rolle. *Kalkylene i fiskebransjen lider av den svakhet at en kalkulerer inn de variable omkostninger og overlater de faste omkostninger til å bli dekket av et residuum i den utstrekning dette ved sesongens (årets) slutt vil vise seg mulig.* Å rette på dette forhold er meget vanskelig. Som nevnt før, er det først etterpå mulig å ha en mening om de faste omkostningers andel i enhetsomkostningen. *For fiskebransjen gjelder det i utpreget grad at det bare er etterkalkylen som er fullt pålitelig.*

*Direkte og indirekte omkostninger.*

Bokføringsmessig har det betydning å skille mellom direkte og indirekte omkostninger. Begrepsmessig skulde ikke dette skille volde noe bry. Arbeidspenger for håving av sild er en direkte omkostning for silden. Vask av kontoret er en indirekte omkostning som må bæres med en del av silden og en del av en annen varesort. Ved opplegging av tilstrekkelig mange konti er det ingen sak å foreta en sortering. Det som egentlig skal vises her, er problemet som oppstår i forbindelse med fordelingen av de indirekte omkostninger. — De indirekte omkostninger er stort sett identisk med beredskapsomkostninger, for så vidt disse oppstår ved alminnelig beredskap i motsetning til spesiell beredskap. Handelsomkostninger er en alminnelig beredskapsomkostning. Leie av iseplass er en spesiell beredskapsomkostning. — Fordeling av de indirekte omkostninger er bare mulig å gjennomføre med tilnærmet riktighet. Det alminnelige i industri og handel er å nytte et prosenttillegg. Et eksempel:

Varens innkjøpsverdi .....	kr. ....
+ Direkte omk. A .....	- .....
+ Direkte omk. B .....	- .....
osv. ....	- .....
	Sum kr. ....
+ x % indir. omk. ....	- .....
	kr. ....
+ fortjeneste .....	- .....
Salgspris .....	kr. ....

For fiskebransjen vil vel neppe prosenttilleggsmetoden være egnet. De direkte omkostninger varierer sterkt og det samme gjør varens innkjøpsverdi. Det er vel sannsynlig at resultatet blir riktigere om en nytter et bestemt beløp pr. enhet. Her kommer imidlertid til den vanskelighet som er påpekt tidligere at en ikke vet hvor mange enheter en får å dele de indirekte omkostninger på. (Jfr. kap. VIII).

Det kan ha sin interesse å kartlegge sammenhengen mellom faste, variable, direkte og indirekte omkostninger. En nytter da vanligvis dette skjema:

	Direkte omk.	Indirekte omk.
Faste omk.	1.	2.
Variable omk.	3.	4.

- 1. = Fast direkte omkostning
- 2. = Fast indirekte omkostning
- 3. = Variabel direkte omkostning
- 4. = Variabel indirekte omkostning

Skjemaet foranlediger disse slutninger: 1. De faste omkostninger overveltes dels direkte på omkostningsbæreren (varen, produktet), dels indirekte. De variable omkostninger likeledes. — 2. Både de direkte og de indirekte omkostninger inneholder et fast og et variabelt element.

#### *Normalomkostninger og normalkalkyle.*

I de bedrifter der produksjonsmengden varierer omkring en normalmengde, er det vanlig å operere kalkylemessig med de omkostninger som vil falle på hver enhet et »normalt« år. Disse omkostninger, normalomkostningene, vil bare bli nøyaktig dekket i et normalt år. I et år med liten produksjon vil det bli underdekning, og i et år med stor produksjon overdekning av omkostningene. Da det nettopp er karakteristisk for fiskebransjen at varemengdene varierer sterkt, kunde det tenkes at anvendelsen av normalomkostningenes prinsipp skulde være fordelaktig for visse deler av kalkylene i bransjen. *Underdekning i en sesong kunde tenkes oppveiet av overdekning i neste sesong med et tilfredsstillende resultat for hele årets drift.* Vanskeligheten vil her være å finne »normalkvantumet«. Forutsetningen for å finne dette hos den enkelte bedrift er at en har tilstrekkelig materiale. Sådant materiale bør kunne skaffes til veie før eller seinere, og i tilfelle gjennom en velordnet bokføring.

## V. De enkelte omkostningsarter.

Det har ingen interesse i dette avsnitt å ta en oppdeling av omkostningsartene etter den plass de har i omsetningen: innkjøp, for- edling, lagring eller salg. De vil i dette avsnitt bli beskrevet med det for øye å få fram det som særpreger dem i fiskebransjen. Beskrivelsen blir innskrenket til det minimum som bare tillater bransjens særpreg å komme fram. Rekkefølgen er ordnet alfabetisk.

### 1. *Arbeidspenger.*

Med dette menes godtgjørelse til karakteristiske jobbarbeidere. Det vil være kjent at disse gjennom sin organisasjon har fast tariff- avtale. Tidspunktet for arbeidets utførelse har stor innflytelse på arbeidspengenes størrelse. Dette moment har størst betydning for de næringsdrivende som arbeider med fersk fisk og sild. Hensynet til at varen må være ferskest mulig når den når markedet, hensynet til per- manente transportmidlers ankomst- og avgangstider og endelig hen- synet til at varen må ha fagmessig tilsyn og behandling snarest, gjør at en ikke kan diktere tidspunktet for arbeidets utførelse etter hva som vil falle billigst. I forbindelse med arbeidspengene kan også nevnes feriepengene som utgjør en bestemt brøkdel av arbeidspengene og som forfaller til betaling en gang årlig. Videre må nevnes sosial trygd: arbeidsløshetsstrygd og Rikstrygdeverket.

### 2. *Avskrivninger.*

Avskrivning er en omkostning som følger av varige aktiva (anleggs- midler): bygninger, biler, fartøy og redskap. Avskrivninger på bygning, bil og fartøy bør belastes bygningens, bilens respektive fartøyets drifts- konto, som selvstendig inntekts- (utgifts-) objekter bokføringsmessig uavhengig av den egentlige *handel* med fisk og sild.

### 3. *Emballasje.*

Tønner og kasser krever stor lagringsplass. Hyppig ser en plass- spørsmålet løst ved lagring i fri luft og ofte på avsides steder og uten vakthold. Dette fører med seg til dels store svinn på grunn av manglende beskyttelse mot vær og vind og ikke minst på grunn av hærverk og tyverier.

En kan finne eksempler på at flere næringsdrivende mellom sesongene nytter sin ledige arbeidsstokk på kontor og lager til kassespikring.



I dette ligger en fortjeneste som de næringsdrivende i regelen godskriver kassene, men som vel rettere hovedsakelig ligger i innsparing av de faste omkostninger ved overveltning på kassene som omkostningsbærer.

#### 4. *Frakt.*

Frakt er en omkostning som for den enkelte næringsdrivende kan variere sterkt for samme sesong fra år til år. Årsaken er blant annet fisket selv. Det foregår ikke alltid på de samme steder. En får ikke alltid utnytte eget eller leid fartøy like effektivt. Frakten pr. enhet kan ikke komme under et visst minimum fordi det sjelden er hensiktsmessig å bruke større fartøy.

#### 5. *Frysning.*

Frysning av for eksempel sild forutsetter anvendelsen av spesielle kasser. Disse faller dyrere enn vanlige kasser. Fryseriene har sine faste tariffer for frysning. Frosne produkter må lagres på kjølelager til de kan markedsføres.

#### 6. *Is.*

Det kan bli tale om anvendelse av to sorter is: naturis og kunstis. Naturisen kan en sage og knuse selv eller en kan kjøpe den ferdig knust i partier. I begge fall må en lagre den for egen regning og risiko. Det er vanlig å lagre den i lektre eller skuter. En må ha isen parat når sesongen begynner, men da dette ikke alltid er godt å si på forhånd, er risikoen for svinn meget stor. En pleier normalt også å kunne få kjøpe naturis i isforretningene, som da holder lager av is. Mellom kunstis, som forhandles av fryseriene, og naturis er der vanligvis den forskjell at kunstisen er hårdere. I anvendelse faller snart den ene og snart den andre av de to kvalitetene dyrest. Om naturisen er kjøpt nokså billig inn, kan svinn og lagerleie (skuteleie) til dels mer enn oppveie prisforskjellen mellom den og kunstisen.

Anvendelse av is skjer etter erfaring og skjønn. Det er et prinsipp at en heller anvender litt for meget is enn for lite. Risikoen ved å anvende for lite er for stor. De faktorer som influerer på den anvendte mengde av is pr. pakningsenhet er: Varens alminnelige ømfintlighetsgrad, temperaturen på avsendelsesstedet, langs transportruten og på mottagerstedet, hva slags transportmiddel som anvendes, muligheten for omising under transporten, transporttidens lengde og varens evne til å bære trykket (vekten) av isen. I enkelte tilfelle nyttes salt i forbindelse med ising, for eksempel ved ising av fet småsild for lang transport under ugunstige temperaturforhold. Et bilde av anvendelsesgraden: Å bruke 1/1 kasse is til 5/2 kasser sild ansees for «tung» ising, mens 1/1 kasse is til 10/2 kasser sild ansees for «lett» ising. Normalen er 1/1 kasse is til 7 à 8 halve kasser sild.

#### 7. *Kjølelagring.*

Kjølelagrene har faste satser for lagring.

### 8. *Kjøring.*

Hva enten kjøringen utføres ved egen eller leiet hjelp, vil den som omkostning være av samme karakter som arbeidspenger. En kan derfor vise til hva der er sagt om arbeidspengene som omkostning. I tillegg til dette må pekes på følgende: Ubetydelig småkjøring mellom eget lager og båt eller jernbane blir oftest utført av den næringsdrivende personlig eller av en av hans faste lagerarbeidere. Anderledes stiller det seg med større partier hvor avstanden mellom kai og bane nødvendiggjør kjøring (for eksempel Bergen). Her kan kjøringen bli en meget merkbar omkostning pr. enhet. Især når kjøringen skjer om natten for å nå et morgentog, noe som er meget alminnelig på grunn av nattogenes høyere fraktsatser.

### 9. *Kommisjon (provisjon).*

Etter hvert som salget av fangsten blir overtatt av fiskernes organisasjoner, bortfaller godtgjørelsene til innkjøpsagentene. Disse innkjøpsagenter spilte for grossisten en stor rolle. Ved siden av den rene innkjøpsvirksomhet holdt de som et ledd i denne i gang en etterretnings-tjeneste som var av stor betydning for oppdragsgiverens disposisjoner. Disse innkjøpsagenter bestred som regel sine utgifter til skyss og telefoner selv. Deres godtgjørelse kunde variere sterkt etter sesongen. Den ble satt til et bestemt beløp pr. kasse (hl) eller pr. kg.

### 10. *Kontorhold.*

Kontorholdsomkostninger er: Kontorleie, bøker og skrivesaker, lys og oppvarming, fast telefon, renhold osv. Alt etter forretningens størrelse og art vil disse omkostninger svinge mellom et bagatellmessig minimum og et beløp så stort at det må regnes med. For de mindre næringsdrivende i fiskebransjen spiller disse omkostninger ikke noen rolle. De bærer sitt kontor med seg.

### 11. *Krydder.*

Anvendelse av krydder er aktuelt ved foredling av sild. Fortrinnsvis kommer pepper og nellik til anvendelse. En anvender ved krydder-behandling også sukker istedenfor en tilsvarende mengde salt. (For eksempel 12 kg salt og 6 kg sukker istedenfor 18 kg salt pr. tønne. Forholdet mellom kryddersortene og kvaliteten av krydderet er bestemt av oppskrifter. (Fabrikkhemmeligheter.) Om enn prisene på pepper etter kvaliteten kan variere som 1 til 4, vil de forskjellige muligheter for anvendelse av krydder neppe ha noen nevneverdig prosentvis innflytelse på produktets tønnepris etter de forskjellige oppskrifter.

### 12. *Lagerleie.*

Lagerleie spiller en beskjeden rolle for den som driver med omsetning av fersk vare, sammenliknet med hva den har å bety som omkostning for de næringsdrivende som foredler fisk og sild.

### 13. *Leie av plass til ising og liknende.*

Vederlag for adgangen til å nytte kai eller tomt. Hovedregelen er at leien må betales enten adgangen nyttes eller ikke. Det kan være leieavtale for sesong, pr. år eller på åremål.

#### 14. *Lønninger.*

Med dette menes lønninger til faste funksjonærer og formenn. En velanskrevet ise- eller salteformann kan ofte være vanskelig å finne. En kan finne eksempler på konkurranse om å få knyttet til seg de flinkeste. Dette kan føre med seg at en må binde seg til fast avlønning av en formann hva enten det blir noe å gjøre for ham i sesongen eller ikke.

#### 15. *Renter og bankprovisjon.*

Rente som omkostning har først og fremst betydning ved lagring. Foruten lagring av ferdige fiskeprodukter, kan også lagring av emballasje komme på tale. Det kan være svære verdier det dreier seg om. Arbeider en da med kassakreditt eller dyrt anskaffet kapital, vil renten være en faktor av betydning. Ved kredittsalg vil også renten som omkostning gjøre seg merkbart gjeldende for den som arbeider med kassakreditt. For en grossist er det ikke ualminnelig i året å ha en *gjennomsnittlig* sum utestående tilgodehavender på 15 til 30 tusen kroner. Dette sett i sammenheng med at praktisk talt 100% av innkjøpene skjer kontant, viser tydelig hvilken rolle renten kan spille som omkostning.

#### 16. *Salt.*

Anvendelsen av salt kan variere sterkt. For det første spiller kvaliteten av saltet inn, om det er Trapanisalt eller bergsalter. Dernest spiller varens kvalitet en rolle. For sild for eksempel kan kvantumet ved 1. gangs salting variere fra 1 tønne salt på 4 tønner sild til 1 tønne salt på 8 tønner sild, alt etter om det er vintersild eller fet sommer-sild. Til en 120 kg eksportpakket tønne vil det etter omlegging og/eller påfylling ha gått med  $\frac{1}{2}$  tønne salt. Hensikten med saltingen har også sin betydning. Fersk fisk som skal bevares et par dager, kan saltet lettere enn den som skal lagres.

#### 17. *Skuteleie (lekterleie).*

Skuter eller lektere leies pr. døgn, og leien varierer etter skutens, lekterens størrelse. Leieavtalen kan også gjelde en sesong.

#### 18. *Slepning.*

I den utstrekning ens egne fartøy ikke er disponible for slepning må slepning leies. I slepebåtens lokalområde gjelder vanligvis sonetariiff. Ellers gjelder timebetaling eller for lengere turer etter avtale.

#### 19. *Svinn.*

Svinn er ikke egentlig å kalle omkostning i dette ords egentlige betydning. Det blir likevel tatt med her for at det kan få sin selvstendige behandling, om enn bare lett skissert.

Det er sannsynlig at svinn spiller størst rolle ved innkjøp og transport av levende fisk. Svinnet er her sammensatt av direkte dødelighet og vektsvinn. Faktorer som influerer på svinnpersenten er: Temperaturen i sjøen, transporttiden, lastens størrelse, om det er ferskfanget fisk osv. På Vestlandet regnes vanlig med 5 % dødelighet og 10 %

vektsvinn, i alt 15 % svinn. Under særlig uheldige forhold kan dødeligheten dog komme like opp i 30 %. En del av tapet ved dødelighet kan tas igjen ved salg av den døde fisk til redusert pris.

Sild skal kjøpes pr. hektoliter. Det skal anvendes tønne-mål og ikke kurvmål. Sild som er stivnet, vil fylle målet langt fortere enn ellers.

Vårsild som er full av »gât«, må spyles over silderist før pakking i kasser og ved dette oppstår et svinn som riktignok kan variere sterkt, men som gjennomsnittlig kan settes til 4 %. (15 % fylling istedenfor 10 %).

Det gjelder for sild som for fisk at etter pakking har den en tendens til å »sige« i kassen (tønne). Det kan vel dels skyldes at det blir avgitt væte, dels at varen »stuer« seg. For sildens vedkommende er her dog et særlig forhold som gjør seg gjeldende. Den kjøpes *etter mål*, men selges for det meste *etter vekt*. Vårt største sildemarked, Tyskland, forlanger garantert ankomstvekt. Alt etter kvalitet og årstid svinger den mellom 90 og 100 pund. For å holde denne ankomstvekt, må en meget ofte fylle på kassene en siste gang like før isingen og spikringen, altså 5—12 timer etter innlastingen på feltet. Kassene må skipes overvektige for å nå fram kontraktmessige. Det går normalt 55 liter sild til en halvkasse à 50 kg ankomstvekt, men det kan gå 57 og opp til 58 liter, sett i relasjon til innkjøp. Uttrykt på en annen måte: 1/1 kasse sild = 1 hl + 10 %. Under ugunstige forhold blir 1/1 kasse sild = 1 hl + 15 à 16 %.

Ved salting av sild må en også regne med at silden »siger«, og påfylling blir nødvendig for å oppnå den reglementerte vekt. Arbeidsmetodene er noe forskjellige, men en regner normalt med at 1 tønne sild (80 kg) ved første gangs salting tar 1 hl + 10 %. Så må silda omlegges (og eventuelt sorteres). For å nå 120 kg pakning må fylles inn ½ tønne. Det vil si 100 tønner første gangs saltet sild blir ca. 67 tønner eksportpakket.

For tørrfisk vil svinnprosenten variere med årstiden og lagringsstedets fuktighetsgrad.

## 20. *Telefoner og telegrammer.*

Dette er en omkostning som for store deler av bransjen veier tungt i regnskapet. En må nå fiskeren, fartøyet i distriktet må dirigeres og omdirigeres. Grossisten har sine kunder i innland og utland. Ferske varer må omsettes straks. Markedssituasjonen kan skifte totalt fra time til time (ferskfisk), så vanlig salg pr. brev ikke er mulig å gjennomføre. En grossist i fersk fisk og sild kan i sesongen ha en månedsregning på rikstelefoner og telegrammer like stor som kontorlønningene.

## VI. Valg av regnskapsmessig basis for forskriftene.

De tre foregående avsnitt (III, IV og V) har vist fiskebransjen som en risikobetonet bransje, der forkalkyler i sin alminnelighet ikke er anvendelige. En oppdeling av omkostningsartene for bokføring som i industrien vil heller ikke være hensiktsmessig. Dels på grunn av at bransjens natur er en helt annen og dels og ikke minst av hensyn til dem kravene blir rettet mot.

Det skulde kanskje da være en hensiktsmessig løsning å forlange den daglige (aktuelle) kalkyle gjennomført i den utstrekning dette er mulig, selv om det jo for flere omkostningsarters vedkommende må bli en forkalkyle — og så gjennom regnskapsdata skaffe fram det nødvendige materiale til en fullt kontrollerbar etterkalkyle. Den kalkylepliktige vil da få en etterpå kontrollerbar frihet<sup>2)</sup> under ansvar.

1. Materialet som regnskapsdataene skulde skaffe fram, måtte da legges til rette slik at en kunde finne *enhetsomkostningene*.

Hvis en skal unngå å gjøre regnskapet altfor komplisert, eller rettere: hvis en vil sette alminnelig gjennomførlige krav til forskriftene, er det nødvendig å velge mellom delingen: direkte og indirekte omkostninger — faste og variable omkostninger. (Jfr. skjema side 23). Det er farlig å generalisere sine slutninger, og særlig når det gjelder fiskebransjens regnskaper — men det er vel å anta at det faste element i enhetsomkostningen normalt bare utgjør en brøkdel av det variable, og at en deling i faste og variable omkostninger derfor har mindre interesse enn en deling i *direkte og indirekte omkostninger*.

I den utstrekning det har interesse å skille ut enhetsomkostningens faste element, vil dette likevel være gjennomførlig med tilnærmet nøyaktighet, når en først har en serie regnskapsårs data å bygge på.

2. Materialet måtte legges fram på en slik måte at en får lett adgang til å kunne sammenlikne den påbudte daglige kalkyle med etterkalkylen. Dette kan oppnås ved en meget enkel *kontokombinasjon*. I de tilfelle hvor den bokføringspliktige ikke er pliktig til å ha handelsbrev, og dermed ikke uten videre kan forutsettes å ha kjennskap til dobbel bokføring, må en søke å nå det samme resultat ad en annen veg.

En viss enkel *statistikk* vil være en nødvendig forutsetning for å finne enhetsomkostningene, eventuell fortjeneste eller tap pr. enhet og

\*) Innenfor rammen av gjeldende detaljbestemmelser.

liknende. Bokføringsforskriftene vil altså komme til å måtte føre med seg en obligatorisk statistikk ved siden av og sammenarbeidet med bokføringen.

Bokføringsforskriftene vil bli utarbeidet med det primære formål å skaffe til veie det nødvendige materiale til gjennomføring av en hensiktsmessig prispolitikk, og det sekundære formål samtidig å skaffe til veie regnskapsmessige opplysninger om bransjen, som kan være av interesse for bedriftsøkonomiske studier for å utdype kjennskapet til bransjen. Dette mål er tenkt nådd gjennom utskilling av de direkte og indirekte enhetsomkostninger, og midlene er *obligatoriske kalkyler, obligatorisk kontobruk og obligatorisk statistikk*.

Ad åre kan en da nå det fjernere mål: å søke å finne den normale enhetsomkostning: *normalomkostningen*.

## VII. Bokføringsforskriftenes grunnform.

Som nevnt i foregående kapitel, vil bokføringsforskriftene komme til å sette krav fram på tre felter:

1. Krav til kalkulasjon.
2. Krav til statistikk.
3. Krav til bestemt kontobruk.

Hvorledes disse tre elementer bokføringsmessig kobles sammen er vist skjematisk på side 32.

Ved siden av disse formkrav må det settes disse krav til kalkulasjonens og bokføringens gjennomføring:

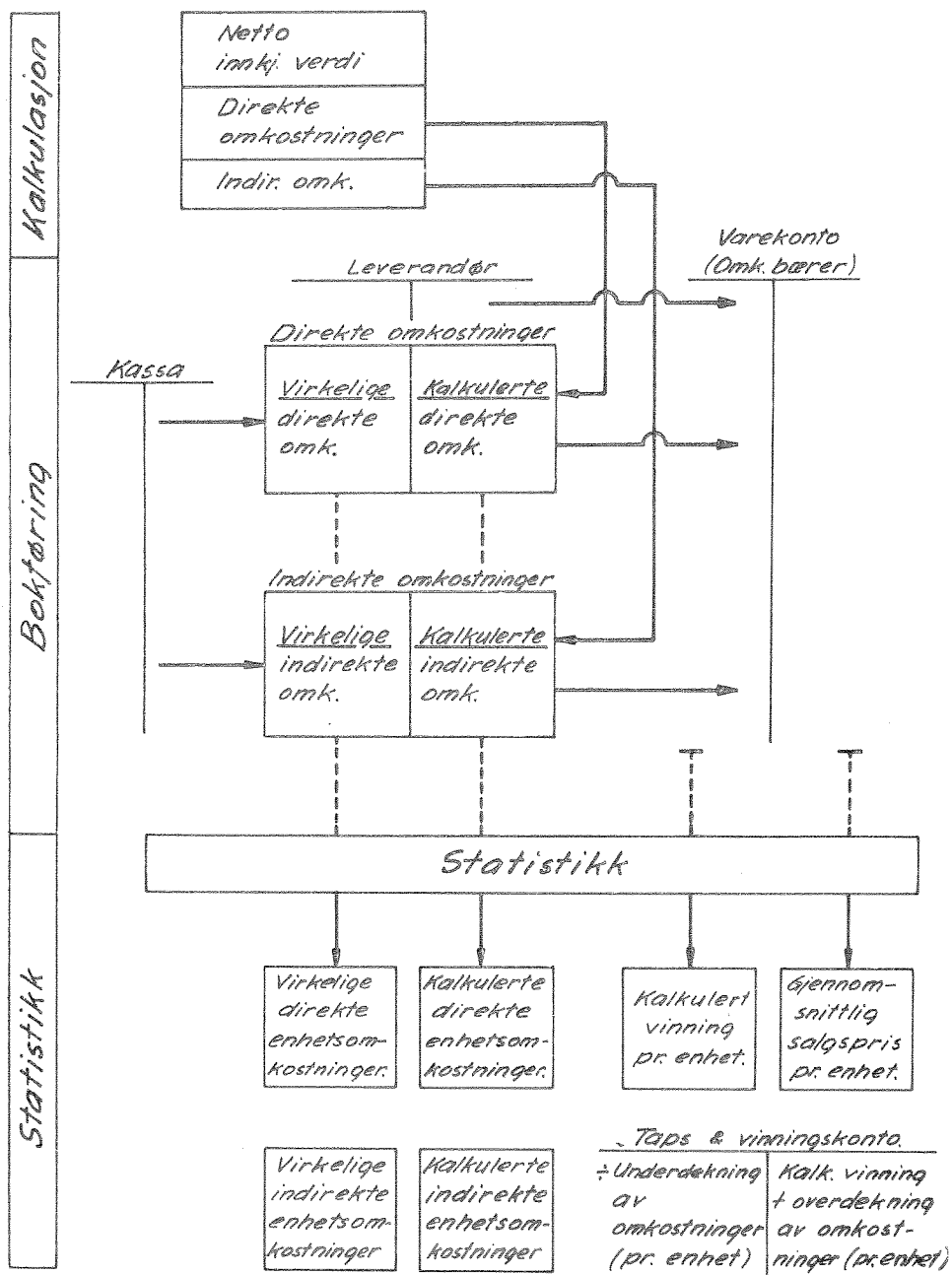
1. I kalkylen må den enkelte i den utstrekning kalkylen er en »fri« kalkyle, bruke *markedsprisene*.
2. Det må nyttes en varekonto for hvert vareslag.
3. Det må nyttes en direkte omkostningskonto for hvert vareslag.
4. Det må nyttes en indirekte omkostningskonto for hvert vareslag. Jfr. kapitel VIII som drøfter dette nærmere.
5. I bokføringen må returer og rabatter skilles ut på *egen konto*, som ikke blir sluttet av mot varekonto, men direkte mot taps- og vinningskonto. Årsaken er at varekonto må holdes »ren« av omsyn til utnytting av tallene statistisk.
6. All vinning eller det tap som måtte skrive seg fra egne driftsmidler (kjøleanlegg, biler, fartøy osv.) må skilles ut på egne resultatkonti (kjøleanleggets driftskonto osv.). Sammenhold dette med kravet i punkt 1.
7. En alminnelig regel at alle »nøytrale« vinnings- og taps-poster holdes atskilt fra det egentlige kjøpmannsregnskap ved nytting av egne konti. (Jfr. punkt 1 og 3).
8. Statistikken må gi tilstrekkelige data til at en kan gjøre seg en mening om svinn ved bearbeiding og svinn i alminnelighet. Dessuten må den gi data til prøving av omkostningene (enhetsomkostninger) og gjennomsnittsverdier og priser (Jfr. punkt 5).

Disse krav til bokføringens gjennomføring og form vil da gi følgende data til belysning av regnskapet:

1. *De virkelige direkte enhetsomkostninger.*

En vil altså ved simpel divisjon med antall enheter finne de virkelige enhetsomkostninger for regnskapsperioden. Det er imidlertid verd å ha

Skjematisk framstilling av forskriftenes grunnform.





for øye hva som er nevnt i kap. III til V. Enhetsomkostningene kan variere og noe mer enn en rettledning kan de ikke gi, før en har et større representativt materiale i tid.

2. *De virkelige indirekte enhetsomkostninger.*

Til dem er å merke at en her vil ha pålitelige tall i et regnskap som bare opererer med en omkostningsbærer (varesort). I alle andre tilfelle vil fordelingen måtte bli en skjønnsak. En kan heller ikke uten videre nytte de separate tilfelle med bare en omkostningsbærer som norm for fordelingen hos de andre bokføringspliktige som har flere omkostningsbærere (varesorter). Tilfellene kan gi veiledende opplysninger, men ikke noe mer. En kan jo i et sådant tilfelle stå overfor en næringsdrivende som driver urasjonelt c: som bevisst eller ubevisst har for stor kapitalberedskap med derav følgende for store indirekte omkostninger.

3. *Kalkulerte direkte enhetsomkostninger.*

Her er muligheten til stede for en direkte og effektiv kontroll av at prisforskriftene i kalkylen er overholdt.

4. *Kalkulerte indirekte enhetsomkostninger.*

Samme mulighet som anført under 3.

5. *Kalkulert vinning.*

Samme mulighet som anført under 3 og 4.

6. *Gjennomsnittlig salgspris pr. enhet.*

Samme mulighet som anført under 3, 4 og 5.

7. *Overdekning eller underdekning av omkostningene.*

Taps- og vinningskonto vil vise om der er over- eller underdekning av omkostningene i relasjon til kalkylen. Dette skulde være av stor betydning både for den næringsdrivende og for prismyndighetene. Den slutning eller de slutninger en kan trekke av dette, må tas med det forbehold at det bare er den regnskapsperiode som er forbi disse data gjelder. (Jfr. kap. III til V).

Et vilkårlig valgt eksempel vist på taps- og vinningskonto for en varesort.

Debet	Taps- og vinningskonto.	Kredit
An direkte omkostning. kr. 3.500,—	Pr. Varekonto . . . . . kr. 70.000,—	
	- indirekte omkostn. - 500,—	

Eksemplet forteller at det etter kalkylen skulde være en fortjeneste på kr. 70.000,00. Imidlertid har det vist seg at de direkte omkostninger har vært for lavt kalkulert, de virkelige omkostninger ble større enn hva det var tillatt å kalkulere med. For de indirekte omkostninger

var det motsatte tilfelle. Netto-virkningen er et *virkelig* overskudd på kr. 67.000,00. Kontiene forteller hvor en skal lete etter svikten i kalkylen.

Om den i dette tilfelle funne svikt i kalkylen av de direkte omkostninger er vesentlig eller uvesentlig, vil en kunne ha en mening ved en undersøkelse av varekontos debetside.

#### 8. *Statistikken.*

Denne vil, foruten å tjene priskontrollformål, også kunne tenkes å tjene fiskeristatistikken. Ved sontring mellom kjøp fra organisasjon (lag) og kjøp direkte fra fisker, vil en kunne få med i statistikken alle de partier som fordi de er direkte kjøp, visstnok ofte ikke absorberes av statistikken. I hvert fall skulde en derved få en opplysning av omsetningspolitisk interesse, som må ansees for å være så vesentlig at en gjerne tar den med når først apparatet med statistikk allikevel må settes i verk.

## VIII. De indirekte omkostninger og bokføringsforskriftene.

De indirekte omkostninger er tegnet inn på sin plass i den skjematiske oversikt over forskriftenes grunnform. Deres problem er belyst tidligere, men noe standpunkt til det er ikke tatt. I dette kapitel skal behandles den framgangsmåte som kan antas å være den fordelaktigste gjennom de første regnskapsperioder med de nye forskrifter.

En står når det gjelder de indirekte omkostninger overfor særlig store vanskeligheter. Det kan med sikkerhet slås fast at de indirekte omkostninger er til stede. Det er sannsynlig at variasjonene i de indirekte enhetsomkostninger fra periode til periode vil være *relativt* meget større enn variasjonene i de direkte enhetsomkostninger. Det er videre sannsynlig at de indirekte enhetsomkost gjennomsnittlig vil være meget små, og bare en brøkdel av de direkte enhetsomkostninger.

Det vil da være naturlig å nytte de første regnskapsperioder til å få skilt ut de indirekte omkostninger. *Dette skjer ved å legge opp en konto (eventuelt en samlekonto) for de indirekte omkostninger.*

Neste problem er fordelingen av de indirekte omkostninger. Her har en valget mellom flere fordelingsgrunnlag, blant annet fordeling etter:

1. Verdi.
2. Mengde.
3. Tid.
4. Verdi og mengde.
5. Verdi og tid.
6. Mengde og tid.
7. Verdi og mengde og tid.

Av disse fordelingsgrunnlag skal en her bare behandle de tre første da de fire siste sannsynligvis vil bli for tungvinte uten samtidig å gi så meget større nøyaktighet at det svarer seg å foreslå dem gjennomført.

*Fordeling etter verdi* har ved første øyekast meget som taler for seg. Imidlertid varierer som bekjent ikke bare verdien av den enkelte varesort fra sesong til sesong, men også verdiforholdet mellom de enkelte varesorter til dels så sterkt at dette moment alene taler mot å nytte verdien som fordelingsgrunnlag.

*Fordeling etter mengde* støter på den vanskelighet at en her står overfor forskjellige mengdeenheter. Denne vanskelighet lar seg løse ved å finne en omregningstabell. Imidlertid vil heller ikke fordeling etter

mengde være korrekt, når en tar i betraktning at de indirekte omkostninger i virkeligheten er identiske med de faste alminnelige beredskapsomkostninger. Det faste alminnelige beredskap (i motsetning til spesielt beredskap) må den næringsdrivende holde gjennom den tid arbeidet med vedkommende fiskesort normalt varer. En kan si at hver varesort legger beslag på bedriftens alminnelige beredskap gjennom sin sesong, (tid) og at det derfor vil være naturligst og gi minst muligheter for feilfordeling å nytte:

*Fordeling etter tid.* Denne fordeling kan da skje enten etter en fastsatt norm: En nytter for hver varesort den normale sesonglengde uten hensyntagen til hvor lang den aktuelle sesong virkelig har vært, eller en kan nytte den virkelige sesonglengde.

Det som taler mot å nytte normalsesongens lengde, er først og fremst den vanskelighet som vilde melde seg ved at samme sesong kan være av så forskjellige lengde på de forskjellige steder på kysten. Å sette opp normalsesonglengde med riktig differensiering vilde møte sterk kritikk fra alle de interesserte, da dette nok er et spørsmål en neppe vilde kunne løse tilfredsstillende.

*Den virkelige lengde på den aktuelle sesong* blir da den naturlige løsning.

Som måleenhet for tiden vil det være naturlig å nytte uken, således at del av uke regnes som hel uke.

*Et eksempel på fordelingen av indirekte omkostninger etter tid:*

Sum indirekte omkostninger ..... kr. 14.000,—

*Arbeidsuker:*

Stor- og vårsild .....	11 uker
Makrell .....	20 -
Småsild .....	16 -
Iset hyse .....	6 -
Hå .....	7 -
	60 uker

*Fordeling:*

Stor- og vårsild	$\frac{14.000 \times 11}{60}$	..... = kr. 2.566,67
Makrell	$\frac{14.000 \times 20}{60}$	..... = - 4.666,67
Småsild	$\frac{14.000 \times 16}{60}$	..... = - 3.733,33
Iset hyse	$\frac{14.000 \times 6}{60}$	..... = - 1.400,—
Hå	$\frac{14.000 \times 7}{60}$	..... = - 1.633,33
		kr. 14.000,—

Fordelingen viser en tilsynelatende urimelighet når det gjelder hyse og hå. Her er det forutsetningen å nytte denne framgangsmåten: Om

det skulde være en varesort en arbeider med innimellom gjennomsnittlig 7 måneder av året, kan en vurdere den tid vedkommende varesort beslaglegger til for eksempel 2 dager i uken. (Etter beste skjønn.) En vil ved å sette tiden til 2 dager i uken få i alt 56 dager i 7 måneder, eller  $9\frac{1}{2}$  uke (à 6 dager) avrundet for eksempel til 9 uker.

Om det skulde vise seg at vedkommende varesort ikke tåler denne omkostningsandel, er det to hensyn som kan gjøre at en likevel tar det tilsynelatende tap som følger av å omsette varen.

Det første hensyn er at en ved å være avtaker og selger av denne varesort som »taps«-vare kan yte leverandør og kunde en servise som kommer den øvrige omsetning til gode.

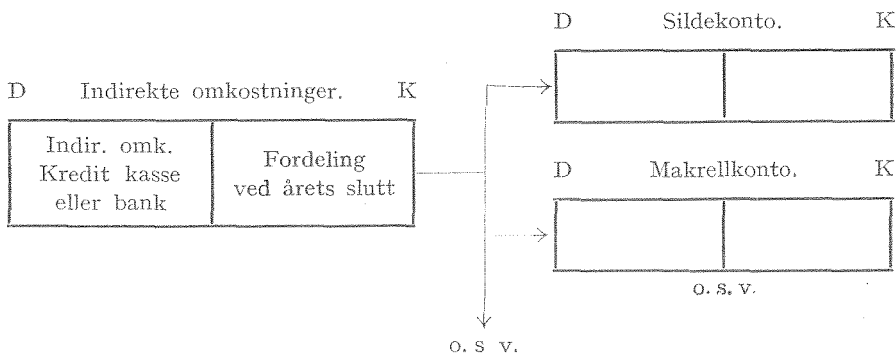
Det annet hensyn peker hen på et forhold som for mange kanskje ikke ligger helt oppe i dagen: Som nevnt tidligere i dette arbeid, er de indirekte omkostninger praktisk talt identisk med de faste beredskapsomkostninger. *Det er bedre gjennom tapsvaren å få dekket noen av dem, enn at de i sin helhet skal bæres av de andre varer.*

Først når tapsvaren *overhodet ikke* kan bære noen andel i de indirekte omkostninger, er det grunn til å overveie å la være å omsette den.

En bør også være oppmerksom på at det kan være adgang til skjønnsmessig revisjon av uketallet for tapsvaren.

Omvendt bør det i de intense sesonger gis et tillegg til tiden. En storsildsesong for eksempel kan beslaglegge kontor og funksjonærer (formenn) mange timer utover ordinær arbeidstid uke etter uke. Denne tid må beregnes, gjøres om til uker og kommer som et tillegg. Dette gjelder *absolutt* i de fall der personalet får overtidsgodtgjøring.

Når en så etter et tilstrekkelig antall regnskapsperioder har funnet den »normale« indirekte enhetsomkostning, kan denne flettes inn i kalkylen som et obligatorisk ledd og forskriftene bli gjennomført i sin helhet således som vist i den skjematiske framstilling. Inntil da vil altså de indirekte omkostninger bli behandlet slik:



## IX. Regnskapsskjemaenes grunnform.

Etter som de første skjemaer skal gjelde for året 1942 og de næringsdrivende dette år har ført sine bøker som vanlig, vil det vel være nødvendig denne første gangen å nytte et særskilt skjema. En kan ikke vente at bøkene skal være innrettet slik at det skjema som egentlig er tenkt nyttet, vil kunne fylles ut. Det første skjema vil bli behandlet seinere. Her er tenkt behandlet det skjema som skulde følge som en konsekvens av forskriftene for *føring* av bøkene, og dette skjema vil første gang kunne nyttes for regnskapsåret 1943.

Da en her står overfor det faktum at en har næringsdrivende som driver uten handelsbrev, såvel som næringsdrivende med handelsbrev, vil det være nødvendig med en differensiering av regnskapsskjemaet. Et skjema for den som har dobbelt bokføring og ett for den som har enkel bokføring. En skal i et seinere kapitel ta opp til nærmere drøfting problemet dobbel bokføring — enkel bokføring. Først vil bli behandlet:

### *Skjema avpasset etter dobbel bokføring.*

Det er umiddelbart innlysende at regnskapsskjemaet er slik innrettet at de data som er nevnt i punkt 1—8 i slutten av forrige kapitel, trer klart fram. Dette regnskapsskjema vil naturlig få tre grupper:

1. Formuesregnskapet.
2. Resultatregnskapet.
3. Statistikk.

De deler av *formuesregnskapet* som i første rekke har interesse for priskontrollen og undersøkelser i forbindelse med lønnsomheten, er beholdningene av varer i kvantum og verdi, og å få brakt på det rene om det er andre aktiva eller passiva som kan tenkes å ha influert på resultatet. Nettoformuen må en videre få fram for undersøkelsen av sammenhengen i regnskapene periodevis. Det må jo være en konsekvent sammenheng mellom formuesbevegelsen og vinning eller tap, enten årsaken er handel eller utenforliggende krefter.

Ved ansettelsen av *beholdningens verdi* bør en velge det prinsipp som velter eventuelle kalkyledifferanser over på det regnskapsår da beholdningen er anskaffet. Tap eller vinning ved under- eller overdekning av omkostningene bør altså veltes over på det året da en holdt det beredskap som var nødvendig får å få i stand produksjonen av blant annet beholdningene. For å oppnå dette, må ved ansettelsen av beholdningens verdi den av prismyndighetene tillatte kalkulerte kostpris

nyttes. For prismyndighetene skulde dette bety den fordel at de vet at alle eventuelle lagre ved årsskiftet utad har ens verdi pr. enhet og at regnskapsmessig vinning eller tap ved denne verdiansettelse innad er kommet til uttrykk i den næringsdrivendes regnskap og således kommer med i regnskapsskjemaet og vil være direkte kontrollerbar.

Framgangsmåten ved avslutningen av en beholdningskonto (vare A) kan illustreres:

Varebeholdningens netto innkjøpspris . . . . .	kr. . . . .
+ Kalkulerte direkte omkostninger . . . . .	- . . . . .
+ Fordelte indirekte omkostninger . . . . .	- . . . . .
= Varebeholdningens kalkulerte kostpris	kr. . . . .

Debet	Vare A.	Kredit
Kalkulerte direkte og fordelte indirekte omkostninger for solgte varer og for varebeholdningen Taps- og vinningskonto: Kalkulert vinning		Bruttosalg Balansekonto: Varebeholdning etter kalkulert kostpris

Debet	Direkte omk. vare A.	Kredit
Virkelige omkostninger <i>Interimskonto for omkostninger:</i> Ubetalte virkelige omkostninger  <i>Taps- og vinningskonto:</i> Overdekning av omkostninger i relasjon til kalkyle		Kalkulerte omkostninger for solgte varer Kalkulerte omkostninger for varebeholdningen  <i>Taps- og vinningskonto:</i> Underdekning av omkostninger i relasjon til kalkyle.

Ved denne framgangsmåte vil varekonto bli åpnet igjen med en varebeholdning til kalkulert kostpris, omkostningskontiene vil være utliknet og interimskonto for omkostninger vil bli åpnet som en passivkonto som viser ubetalte omkostninger for *forrige år*, og denne konto blir da å debitere for disse omkostninger etter hvert som de blir betalt. Interimskonto for omkostninger vil antagelig som oftest være overflødig.

*Hva angår de øvrige aktiva og passiva i formuesregnskapet* har disse bare interesse her i samme grad som de kan tenkes å ha influert på driftsresultatet. Deres verdi i kroner har ikke noen interesse. Det burde være nok å konstatere deres eventuelle tilstedeværelse ved å stille spørsmål.

Et menneskelig moment som her bør nevnes: Det skulde gjøre regnskapsskjemaet mer sympatisk for den næringsdrivende at han slipper å utlevere alle detaljer i sitt regnskap. Oppgaveplikten vil vekke mindre uvilje.

Om nettoformuen er å merke at en her står overfor forskjellige selskapsformer:

1. Enkeltmannsfirma.
2. Ansvarlig selskapsfirma.
3. Aksjeselskap.
4. Samvirkelag.
5. Andelslag, gruppe, syndikat.

*Enkeltmannsfirma* byr ikke på noen problemer.

For det *ansvarlige selskapsfirma* skulde det være nok å vise summen av deltakernes nettoformuer.

Når det gjelder *aksjeselskaper* bør en få fram aksjekapital, reservefond, eventuelle andre egne fonds og udisponert overskudd. Videre bør eventuelt skattefond tas med, uten at dette betyr noen stillingtagen til skattefondet som egenkapital kontra fremmedkapital.

For *samvirkelag* bør ikke alene medlemmenes ansvarsinnskudd pr. regnskapsdagen være med, men en bør også få et bilde av bevegelsen i løpet av regnskapsåret, om enn redusert til opplysning om beholdning ved begynnelsen av forrige år + øking ÷ minking. Når det gjelder fonds, stilles samvirkelagene i klasse med aksjeselskaper.

Med *andelslag, grupper, syndikater* er tenkt på de for fiskebransjen så karakteristiske sammenslutninger i produksjons-, innkjøps- eller salgshensikt. Disse sammenslutninger kan være kortperiodiske eller relativt permanente. Her bør oppgaveplikten, såframtt sammenslutningen som sådan driver omsetning for interessentenes regning, påhvile sammenslutningen. Egenkapitalen vil i så fall være medlemmenes kapitalinnskudd. Av hensyn til »vannrett kontroll« av flere regnskaper, bør de enkelte interessenter navngis og deres andel oppgis.

For så vidt angår formuesregnskapet er altså de data som dette bør vise på skjemaet klare:

Varebeholdningene spesifisert.

Øvrige aktiva og passiva ikke spesifisert.

Nettoformuen spesifisert hvor den består av enkelte elementer.

Skjemaet vil altså for formuesregnskapet se slik ut:

### Skjemaet for formuesregnskapet.

Aktiva	Formuesstilling pr. . . . . 19. .	Passiva
Varebeholdninger etter kalk. kostpris:		Interimskonto for omkostninger . . . . . kr. . . . .
Vare A (Mengde) kr. . . . .		Øvrige passiva . . . . . - . . . . .
- B . . . . . - . . . . .		Nettoformue <sup>1</sup> (se s. 41 nederst) - . . . . .
- C . . . . . - . . . . .		
- D . . . . . - . . . . .		
- E . . . . . - . . . . . kr. . . . .		
Øvrige aktiva . . . . . - . . . . .		
	kr. . . . .	kr. . . . .



*Spørsmål:*

1. Har De blant «øvrige aktiva» inntekts- eller utgiftsbringende driftsmidler, må disse oppgis med sin vanlige betegnelse, men uten angivelse av verdi:
2. Har De blant «øvrige aktiva» innskudd (andeler) i grupper, sammenslutninger, ringer eller syndikater i fiskebransjen, må disse spesifiseres:

Gruppens navn:	Antall parter	Innskudd
.....	.....	kr. ....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....

**Resultatregnskapet.**

Hva angår resultatregnskapet er det i første omgang nødvendig å sondre mellom vinning og tap oppstått ved handel med bransjeprodukter på den ene side og «nøytral» vinning og tap på den annen side.

I kapitel VII er vist hvorledes taps- og vinningskonto må innrettes. For den nøytrale vinning og det nøytrale tap skulde det være tilstrekkelig å få disse poster oppført uten spesifisering. Det eneste som her kunde være av interesse å få spesifisert, var eventuelt utbytte utbetalt av gruppe eller sammenslutning med bransjeformål. Dette lar seg gjøre å finne ut av ved direkte spørsmål.

<sup>1</sup> Her fører *ansvarlige selskapsfirmaer* opp sjefenes samlede nettoformue. *Aksjeselskaper* spesifiserer i rubrikken «Andre opplysninger», aksjekapital, reservefond, andre fond, herunder også skattefond, og udisponert overskudd. *Samvirkeag* spesifiserer i rubrikken «Andre opplysninger» medlemmenes ansvarsinnskudd 1. januar, nye innskudd i årets løp, tilbakebetalte innskudd i årets løp og ansvarsinnskudd ved årets utgang (altså det beløp som føres opp på skjemaet). *Sammenslutninger, grupper o. l.*, fører opp i rubrikken «Andre opplysninger» en liste over sammenslutningens medlemmer med angivelse av kontorkommune og det enkelte gruppemedlems totale innskudd.

Skjemaet vil for resultatregnskapet altså komme til å se slik ut:

Tap	Resultatregnskap.	Vinning
<i>Underdekning av dir. omkostninger:</i>		<i>Kalkulert vinning:</i>
Direkte omkostningskonto:		Vare A .....kr. ....
Vare A .....kr. ....		- B ..... - .....
- B ..... - .....		- C ..... - .....
- C ..... - .....		- D ..... - .....
- D ..... - .....		- E .. .. - .....kr. ....
- E ..... - .....kr. ....		
Returer og rabatter ..... - .....		<i>Overdekning av dir.</i>
Andre tapsposter ..... - .....		<i>omkostninger:</i>
Overskudd ..... - .....		Direkte omkostningskonto:
		Vare A .....kr. ....
		- B ..... - .....
		- C ..... - .....
		- D ..... - .....
		- E ..... - .....kr. ....
		Returer og rabatter ..... - .....
		Andre vinningsposter .... - .....
		Underskudd ..... - .....
	kr. ....	kr. ....

*Spørsmål.*

1. Inkluderer »andre vinningsposter« utbytte på andeler eller innskudd i gruppe i Deres bransje, må De oppgi dette nøyaktig.

Gruppens navn:	Antall andeler	Utbytte
.....	.....	kr. ....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....

2. Sammenslutning eller gruppe må om »andre tapsposter« inkluderer utbytte utbetalt til medlemmene under rubrikken »Andre opplysninger« spesifisere dette med angivelse av medlemmets kontor-kommune.
3. Vis hvorledes indirekte omkostninger er fordelt:

Sum indirekte omkostninger kr. \_\_\_\_\_

Varesort:	Sesong antall uker:	Beløp
1)		
.....	.....	kr. ....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
.....	.....	- .....
		kr. ....

<sup>1</sup> Ved trykning av skjemaet må en her nytte flere linjer til disse poster.

### Statistikk.

Statistikken forutsetter antall enheter av hver varesort, og totalsummen for de felter som skal undersøkes statistisk. Med omsyn til antall enheter, er det vel det beste å nytte det mål eller den angivelse som allerede er i bruk eller som er påbudt brukt. Med omsyn til totalsummene, blir en ekstrahering av tall fra hovedboken nødvendig. En får da dette forslag til den *statistiske del av skjemaet*:

### Statistikk.

Nedenfor føres opp summene fra hovedboken således som de er på de enkelte konti etter at disse er sluttet av. *Før tallene blir ført opp trekk da fra det som er overført til taps- og vinningskonto og for varekonto beholdningen 11. januar.*

Varens navn	Direkte omkostninger		Varens konto	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit
A. ....	kr. ....	kr. ....	kr. ....	kr. ....
B. ....	- .....	- .....	- .....	- .....
C. ....	- .....	- .....	- .....	- .....
D. ....	- .....	- .....	- .....	- .....
E. ....	- .....	- .....	- .....	- .....

Nedenfor føres opp tallene fra statistikkboken.

Varesort:	Vare A	Vare B	Vare C	Vare D	Vare E
Innkjøpt direkte fra fisker .....	.....	.....	.....	.....	.....
Innkjøpt fra grossist .....	.....	.....	.....	.....	.....
+ Innkjøpt gjennom lag .....	.....	.....	.....	.....	.....
Samlet innkjøp .....	.....	.....	.....	.....	.....

Varesort:	Vare A	Vare B	Vare C	Vare D	Vare E
Omsatt i samme stand .....	.....	.....	.....	.....	.....
+ Foredl. (vekt <i>etter</i> foredlingen)	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....
+ Svinn ved foredlingen .....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....
Svinn forøvrig .....	.....	.....	.....	.....	.....
+ Beholdning .....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....

*Spørsmål.*

Hvis en eller flere varesorter helt eller delvis er blitt foredlet, oppgi da under rubrikken »Andre opplysninger« hva foredlingen hovedsakelig har bestått i,

\_\_\_\_\_

Etter dette skulde da hele regnskapsskjemaet for de næringsdrivende som har dobbel bokføring være gjennomgått. Det vil finnes sammenarbeidet som bilag B.

\_\_\_\_\_

*Skjema avpasset etter enkel bokføring.*

Det skjema som her må nyttes, er allerede i hovedt rekkene gjengitt i begynnelsen av kapitel II. Det vil finnes i bearbeidet bilag C.

## X. Dobbel bokføring — enkel bokføring.

Framstillingen er no kommet så langt at det må tas standpunkt til hvor langt en skal gå i sine krav når det gjelder gjennomføringen av dobbel bokføring. Med fare for å bli beskyldt for å trekke prosedyre inn i dette arbeid, må noen ord sies om dobbel bokføring. Når en tar i betraktning at fiskerinæringen er en av vårt lands hovednæringer, er det en skam for oss at regnskapsføringen i denne næring står så lavt. Det er ikke sjelden å treffe næringsdrivende med omfattende forretninger som bare har en primitiv dobbel bokføring. Før eller seinere må den tid komme da dobbel bokføring blir hovedregelen og enkel bokføring den meget sjeldne unntagelse. Om den næringsdrivende selv ikke forstår dobbel bokføring, må han for en rimelig godtgjørelse kunne få sine bøker ført for seg av en annen, hvis forretningen er for liten til å kunne bære omkostningene med en fast kontormann. Enkel bokføring vil vanskelig kunne gi hverken den næringsdrivende eller prismyndighetene noen egentlige opplysninger om detaljene i regnskapet.

Ut fra dette syn blir *bokføringsforskriftene for tilvirkere, pakkere og grossister* no utarbeidet med det for øye at disse nytter *dobbel bokføring*.

Detaljstene vil enten være næringsdrivende med faste utsalg eller de vil være forhandlere på torg. Av næringsdrivende med faste utsalg er det nok mange som har til dels store forretninger med stor omsetning, men det er vel å anta at det overveiende antall driver i beskjedne lokaler og har en relativt beskjeden omsetning. Torghandlerne driver ofte nokså tilfeldig. De tar leveveien som en sesonglevevei, eller som en midlertidig beskjeftigelse. Sjølsagt er det torghandlerne som gjennom sitt liv ikke har annet yrke, men dette hindrer ikke at yrket har det preg som foran er nevnt.

Overfor detaljistene vil det derfor være riktigst å gjøre det valgfritt om dobbel eller enkel bokføring skal nyttes.

## XI. Utkast til bokføringsforskrifter for tilvirkere, pakkere, grossister og detaljister.

### A. Bokføringsforskrifter for tilvirkere, pakkere og grossister.

#### I. Kalkulasjon.

Ved siden av den allerede påbudte bok, der kalkylene (hovedkalkylene) skal føres inn, dateres og forsynes med ansvarlig underskrift, må det nyttes en bok der en kalkulerer (regner ut) i sum de direkte omkostninger hvert vareparti fører med seg. En nytter de opplysninger som hovedkalkylen gir og finner de direkte omkostninger pr. enhet. Med direkte omkostninger er å forstå alle de utlegg som ytes for, eller som oppstår ved en forretningstransaksjon og som direkte kan tilskrives den.

Den boken der en skal regne ut de direkte omkostninger for hvert parti, skal nyttes ved hvert salg. En må gjerne slå sammen flere salg av samme varesort og ta utregningen under ett, dersom disse salg foregår samme dag. Hovedregelen er at en for alle varer som omsettes, skal ha regnet ut i boken for den daglige kalkulasjon summen av de direkte omkostninger. Denne summen skal nyttes i bokføringen og gå inn som et fast ledd i denne. Ingen varer må omsettes uten at deres direkte omkostninger blir bokført.

I boken fører en dersom det er flere salg, hvert enkelt salg inn med angivelse av kjøperens navn. Salgene grupperes etter varesort og en viser ved summering total mengde av hver varesort. Under hver sum foretas så beregningen av de til varepartiet hørende direkte omkostninger. Omsetningsdato må føres som overskrift over oppstillingen.

Det står den enkelte næringsdrivende fritt å dra annen nytte av denne boken, såsom faktureringskontroll og liknende.

#### II. Bokføringen.

a. *Det blir obligatorisk å nytte disse kontiene:*

1. En konto for hvert vareslag.
2. En direkte omkostningskonto for hvert vareslag.
3. En konto (evt. samlekonto) for de indirekte omkostninger.
4. En konto for returer og rabatter.

*Den enkelte varekonto* blir å debitere for varens innkjøpsverdi i følge faktura, for de kalkulerter direkte omkostninger og ved regnskapsperiodens slutt for varens (produktets) andel i de indirekte omkostninger.

*Den enkelte direkte omkostningskonto* blir å debitere for de virkelige direkte omkostninger etter hvert som disse melder seg til bokføring. Kontoen krediteres for de i kalkulasjonsboken utregnete (kalkulerter) direkte omkostninger. Differanse på kontoen ved regnskapsperiodens slutt føres til taps- og vinningskonto som egen post på denne.

*Konto for indirekte omkostninger* debiteres for regnskapsperiodens indirekte omkostninger. Ved regnskapsperiodens utløp fordeles de indirekte omkostninger på de enkelte varesorter (produkter): Kreditkonto for indirekte omkostninger og debet den enkelte varekonto. Fordelingen skjer på grunnlag av sesongens lengde og for den enkelte varesort målt i uker, således at del av uke regnes for full uke. Formel for fordeling:

Sum indirekte omkostninger multiplisert med uketall for vare A

Dividert med uketall i sum for alle varer

= indirekte omkostninger som faller på vare A.

*Konto for returer og rabatter* blir å slutte av mot taps- og vinningskonto direkte.

b. *Øvrige obligatoriske forskrifter:*

Spesielt: All vinning og alt tap, som måtte skrive seg fra egne driftsmidler (fartøy, biler, kjøleanlegg osv.) må skilles ut på egne resultatkonti (fartøyets driftskonto osv.). Dette fører med seg at de enkelte driftskonti blir å kreditere (aktuell direkte omk.kto. debiteres) for den tjeneste driftsmidlet yter etter tillatt (godkjent) markedspris.

Alminnelig: All nøytral vinning og alt nøytralt tap skal holdes atskilt fra det egentlige kjøpmannsregnskap ved nytting av egne konti.

### III. Statistikk.

Det pålegges anvendt en statistikkbok der en fører de enkelte varesorter inn på grunnlag av opplysninger (evt. bilag), som en seinere ved eventuelt krav fra prismyndighetene må kunne legge fram. Statistikkboken skal for de enkelte varesorter vise dette:

1. Kvantum innkjøpt direkte fra fisker.
2. Kvantum innkjøpt gjennom lag (salgsorganisasjon av fiskere).
3. Kvantum innkjøpt hos grossist.
4. Kvantum omsatt i samme stand som ved innkjøp (ubearbeidet).
5. Kvantum omsatt i foredlet stand eller bearbeidet, sløyet.
6. Svinn ved foredling.

Det kan være å anbefale å dele statistikkboken i 2: en innkjøpsstatistikk og en salgsstatistikk.

## B. Bokføringsforskrifter for detaljister.

### I. Kalkulasjon.

En minner om Prisdirektoratets kunngjøring nr. 157 av 11. august 1941 § 34 2. ledd. Jfr. »Pristidende» nr. 22 1941.

## II. Bokføringen.

Den detaljist som samtidig er grossist, må nytte dobbel bokføring for detaljforretningen som for engrosforretningen og innrette bøkene således som bestemt for grossister også for detaljforretningen. Dog kan han nøye seg med en varekonto for detaljsalg og en konto for omkostninger detaljsalg.

Den detaljist som utelukkende arbeider en detalj, kan selv velge om han vil nytte dobbel eller enkel bokføring.

Av detaljisten vil det bli krevd disse opplysningene når regnskaps-skjemaene skal sendes inn:

Beholdning i kontanter og i bank ved årets begynnelse og slutt.

Utestående fordringer ved årets begynnelse og slutt.

Varebeholdning ved årets begynnelse og slutt.

Beholdning av emballasje ved årets begynnelse og slutt.

Andre eiendeler (redskaper og liknende) ved årets begynnelse og slutt.

Varegjeld ved årets begynnelse og slutt.

Ubetalte omkostninger ved årets begynnelse og slutt.

Annen gjeld (lån og liknende) ved årets begynnelse og slutt.

Hvor meget utbetalt til arbeidshjelp i årets løp.

Hvor meget utbetalt i butikkleie i årets løp.

Hvor meget utbetalt i torgavgift i årets løp.

Hvor meget utbetalt i kjøring i årets løp.

Hvor meget brukt privat av kontanter og varer i årets løp.

## III. Statistikk.

For detaljister gjelder samme plikt til å føre statistikk som for andre omsetningstrinn er bestemt.

### **C. Om plikt for tilvirkere, pakkere, grossister og detaljister til å levere regnskapsskjema.**

Når unntas årsskiftet 1942—43 blir regnskapsskjemaene utarbeidet med det for øye at de bare kan fylles ut dersom en nøye har fulgt de gitte forskrifter for kalkulasjon, bokføring og føring av statistikk.

Der den næringsdrivende har plikt til å la sine bøker revidere, eller der den næringsdrivende har fast revisor, skal revisor ved sin underskrift godkjenne de opplysninger som regnskapsskjemaet gir prismyndighetene.



## XII. Om gjennomføringen av bokføringsforskriftene.

Forskriftene er utarbeidet i alminnelige retningslinjer uten å gå særlig i detaljer. Hensikten har vært å få fram *prinsippet*. Så sammensatt som fiskebransjen er, med bedrifter som samtidig kan være tilvirkere, grossister og detaljister eller andre mulige kombinasjoner, vilde de detaljerte forskrifter i tilfelle svulme opp av detaljer så en mistet oversikten.

Om enn forskriftene i den form som ovenfor er gitt dem, skulde være tilstrekkelig for mange av de næringsdrivende i bransjen, så vil det sikkert for et flertall være nødvendig med mer detaljerte instruksjoner.

Gjennomføringen av forskriftene vil være av stor betydning ikke bare av aktuelle priskontrollhensyn, men den betyr også at en endelig får regnskapsmateriale fra en så viktig næring som fiskerinæringen er for vårt land. Det er således to vektige grunner som taler for at forskriftene gjennomføres.

Som nevnt tidligere i dette arbeid, må en se i øynene at en står overfor en bransje der bokføringen gjennomsnittlig står lavt.

*Disse hensyn gjør det nødvendig at det straks settes i verk to tiltak som kan lette gjennomføringen*, og uten hvilke en trygt tør si at gjennomføringen av bokføringsforskriftene vil bli delvis vanskeliggjort og kanskje delvis umuliggjort.

*Det første tiltak* er trykning og distribuering av et instruksjonshefte, der en etter et rent skolemessig prinsipp gjennomgår og instruerer om hva der er direkte omkostninger og hva er indirekte, hvorledes de enkelte forretningstilfelle helst bør føres etter de nye forskrifter, hvorledes de enkelte konti bør behandles fra de opprettes til de sluttes av. Heftet utstyres med emneregister og kontoregister og utarbeides kort og godt med henblikk på å være en håndbok for bokholderne i fiskebransjen. Instruksjonsheftet forfattes under den forutsetning at den øvete bokholder får vite mer enn han behøver, og den uøvete alt han behøver.

*Det annet tiltak* er at samtlige som blir berørt av de nye forskrifter, allerede straks blir underrettet om at det er opprettet en servise for dem. Om det måtte være noe den bokføringspliktige ikke forstod av forskriftene, eller om hans bedrift måtte være av en sådan art at han ikke visste hvor han skulde plasere den under forskriftene, kan han henvende seg skriftlig med spørsmål til oppgitte vedkommende. Det

må strekes under at dette skjer fordi en er oppmerksom på at gjennomføringen vil stille enkelte næringsdrivende overfor problemer som de ikke ad eksperimentell veg bør løse på egen hånd.

*Til gjennomføringen av det første tiltak* er som bilag D utarbeidet et instruksjonshefte som nevnt ovenfor. Videre er det som bilag E utarbeidet en plansje som viser gangen i bokføringen. Disse to bilag skal tilsammen gi fullt tilstrekkelig materiale til å sette seg inn i bokføringsforslaget for den som kan litt bokføring fra før.

#### *Hva angår regnskapsskjemaene.*

Det er nevnt før at en for det første årsskiftet (1942—43) må nytte et særlig regnskapsskjema utarbeidet så nær opp til de seinere som mulig. Dette vil finnes som bilag A. Det er utarbeidet med henblikk på å få med de opplysninger en *i beste fall* kan vente å få, og de opplysninger det vil gi, må nyttes med det forbehold at en kan vente seg atskillige tilnærmet riktige tall, selv der hvor viljen til å gi opplysningene er den beste.

For de seinere regnskapsår (altså fra og med årsskiftet 1943—44) vil bøkene gi de tilstrekkelige opplysninger til utfylling av skjemaene.

Det er et forslag at disse regnskapsskjemaer blir sendt inn i 2 eksemplarer. Ett beholdes av prismyndighetene og ett stilles til disposisjon for Fiskeridirektoratets avdeling for driftsøkonomiske undersøkelser.

Hva angår *den obligatoriske statistikk* vilde det være en tanke at myndighetene foranlediget trykt opp skjemaer for innkjøps- og salgsstatistikk. Det kunde da være en tanke å trykke bøker med 4 og 6 varesortrubrikker, som således kunde dekke behovet for 4, 8, 10, 12, 14 og 16 varesorter ved kombinert bruk.

### XIII. Materialets verdi for de næringsdrivende.

Det kan være av interesse å se litt på hvilke fordeler det foreslåtte bokføringssystem vil by de næringsdrivende.

*Finansbokføringen* vil ikke ha noen direkte iøynefallende fordel ved overgangen til dette nye system. En vil på samme måte som før ha rede på kontantbeholdning, bankinnskudd, debitorer, kreditorer, kassakreditt osv.

*Resultatbokføringen* (driftsbokføringen) derimot vil bli forandret. Mens en med vanlig kjøpmannsbokføring bare får se sluttresultatet under ett, vil dette system gi svar på mange vitale spørsmål. For eksempel:

Hvilke varer er det tjent på?

Hvilke varer er det tapt på?

Hvilke markeder svarer det seg best å arbeide på?

Hvor store er omkostningene pr. enhet?

Kalkulerer jeg riktig?

Hvilke kalkylefeil har jeg gjort?

Svarer det seg å ha eget fartøy (egen bil)?

Eller svarer det seg å leie?

Hvor stor må omsetningen være for at det ene eller det annet av disse to alternativer skal være det lønnsomste?

Utenom dette vil resultatbokføringen gi opplysninger som kan føre til lokalisering og dermed kanskje til helbredelse av bedrifts-»sykdommer« som ellers kan få alvorlige konsekvenser for bedriften. En skjematisk framstilling på omstående side vil belyse dette.

Utenom hva tidligere er anført, vil altså driftsbokføringen kunne fortelle den næringsdrivende følgende som ikke umiddelbart går fram av skjemaets tekst:

En kan få opplysning om fraktregning eller regning på arbeidspenger som ikke er betalt fordi den ikke er presentert. (A 2).

Bokholderens nøyaktighet og dugelighet (arbeidsmengde) blir belyst. (A 3, A 4, A 5, B 3, B 4, B 5).

Bedriftens organisasjon (sambandstjenesten) kan vise mangler (A 6 og B 6). En kan få opplysninger som fører til avsløring av tilfelle der vareposter kommer på »gale veier« (intern kontroll).

Kontoen viser:	Årsak:
<p>A. <i>Overdekning av direkte omkostninger.</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kalkylen er for rommelig.</li> <li>2. Virkelige direkte omkostninger som ikke er bokført.</li> <li>3. Virkelige direkte omkostninger som er bokført på annen konto enn denne.</li> <li>4. Kalkulerte direkte omkostninger som er ført to ganger på kontoen istedenfor en gang.</li> <li>5. Kalkulerte direkte omkostninger som ved feil er ført på denne konto istedenfor en annen konto.</li> <li>6. Ett eller flere varepartier er helt eller delvis disponert annerledes enn opprinnelig kalkulert uten at bokholderen er underrettet. (Endre kalkyleformål).</li> <li>7. Dyktige arbeidere og arbeidsformenn.</li> <li>8. Dyktig ledelse (administrasjon).</li> </ol>
<p>B. <i>Underdekning av direkte omkostninger.</i></p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kalkylen er for stram.</li> <li>2. Virkelige direkte omkostninger som er bokført to ganger på kontoen istedenfor en gang.</li> <li>3. Virkelige direkte omkostninger som ved en feil er bokført på denne konto istedenfor en annen konto.</li> <li>4. Kalkulerte direkte omkostninger som ikke er bokført.</li> <li>5. Kalkulerte direkte omkostninger som ved en feil er ført på annen konto istedenfor på denne.</li> <li>6. Endret kalkyleformål (jfr. A 6).</li> <li>7. Mindre dyktige arbeidere og arbeidsformenn.</li> <li>8. Dårlig ledelse (administrasjon).</li> </ol>

For *kalkylen* vil også materialet få sin store betydning. I fiskebransjen er det ofte behov for i en fart å kunne velge mellom flere alternativer. Dette valg vil kunne treffes på tryggere grunn når en kan treffe sin avgjørelse med kjennskap til enhetsomkostningene.

Overfor prismyndighetene vil den næringsdrivende stå betraktelig sterkere når han ved siden av kalkylen kan legge fram data fra bøkene som støtter hans sak.

Endelig må nevnes den alminnelige tilfredsstillelse det må gi den næringsdrivende å kjenne sin bedrift tallmessig ut og inn. Da vil færre operasjoner bli overlatt til tilfellet.

Bilag A.

Regnskapsskjema for året 1942  
for  
Tilvirkere, pakkere, grossister og detaljister.

Oppgave fra

-----  
(Navn).

Tilvirker, pakker, grossist, detaljist\*).

-----  
(Adresse).

\*) Strek over det som ikke passer.

### A. Formuesregnskap.

Aktiva	Passiva
<b>Formuesstilling pr. 31. desember 1942.</b>	
Varebeholdning etter kalkulert kostpris:	Gjeld .....kr. ....
Varesort og mengde:	Nettoformue ..... - .....
..... kr. ....	
..... - .....	
..... - .....	
..... - .....kr. ....	
Øvrige aktiva ..... - .....	
..... kr. ....	..... kr. ....

Spørsmål:

- 1) Har De blant «øvrige aktiva» inntekts- eller utgiftsbringende driftsmidler må disse oppgis med sin vanlige betegnelse, men uten angivelse av verdi .....
- 2) Har De blant «øvrige aktiva» innskudd (andeler) i grupper, sammenslutninger, ringer eller syndikater i fiskebransjen, må disse spesifiseres:

Gruppens navn	Antall parter	Samlet innskudd
.....	.....	kr. ....
.....	.....	- .....

### B. Resultatregnskap.

Tap	Vinning
<b>Resultatregnskap for året 1942.</b>	
Direkte omkostninger ....kr. ....	Spesifiser om mulig vinning for:
Indirekte omkostninger .. - .....	Varesort: .....kr. ....
Andre tapsposter ..... - .....	..... - .....
Vinning ..... - .....	.....kr. ....
.....	Andre vinningsposter .... - .....
..... kr. ....	Tap ..... - .....
	..... kr. ....

Spørsmål:

- 1) Inkluderer «andre vinningsposter» utbytte på andeler eller innskudd i gruppe i Deres bransje, må De oppgi dette nøyaktig:

Gruppens navn	Antall parter	Utbytte
.....	.....	kr. ....
.....	.....	- .....

- 2) Sammenslutninger eller grupper må, om «andre tapsposter» inkluderer utbytte utbetalt til medlemmene, under rubrikken «Andre opplysninger» spesifiser dette med angivelse av medlemmets kontorkommune.

### C. Statistikk.

Oppgi hvilke kvanta (hl, kg, vekter) De har omsatt i året 1942. Er De tilvirker, oppgi det produserte kvantum:

Varesort:	Mengde:
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....

Oppgi hvilke sesonger De har arbeidet i i året 1942 med angivelse av sesongens lengde på Deres sted (i uker — del av uke regnes som hel uke).

Sesong	Antall uker
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....

*Merknader:*

- 1) Under *formue* fører *ansvarlige selskapsfirmaer* opp sjefens samlede nettoformue. *Aksjeselskaper* spesifiserer i rubrikken »Andre opplysninger» aksjekapital, reservefond, andre fond — herunder også skattefond — og udisponert overskudd. *Samvirkelag* spesifiserer i rubrikken »Andre opplysninger» medlemmenes ansvarsinnskudd 1. januar, nye innskudd i årets løp, tilbakebetalte innskudd i årets løp og ansvarsinnskudd ved årets utgang. Likeledes for eventuelle låneinnskudd. Ansvarsinnskudd, låneinnskudd og fonds i sum blir ført som nettoformue. *Sammenslutninger, grupper o. l.* fører opp i rubrikken »Andre opplysninger» en liste over sammenslutningens (gruppens) medlemmer med angivelse av kontorkommune og det enkelte gruppedlems totale innskudd.
- 2) *Driftsmidler* vil si: fartøy, bil, kjøleanlegg osv.
- 3) *Direkte omkostninger* er: arbeidspenger, kjøring, is, emballasje, frakt o. l.
- 4) *Indirekte omkostninger* er administrasjonsomkostninger som: lønning til kontorpersonale, kontorholdsomkostninger, telefoner og telegrammer, o. l.

**D. Andre opplysninger.**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

Denne oppgaven er avgitt på grunnlag av det bøkene viser. Hva bøkene ikke viser, er anmerket med \* og oppgitt etter beste skjønn.

..... den..... 19 .....

.....  
Innehaver, disponent.

.....  
Revisor.



Bilag AI.

## Regnskapsskjema for året 1942

for

detaljister som nytter enkel bokføring

Oppgave fra

-----  
(Navn).

Detaljist med fast utsalgssted (butikk\*)  
Detaljist som kjører «fiskerute» (salg fra bil eller kjøretøy\*)  
Torghandler\*)

-----  
(Adresse).

\*) Strek over det som ikke passer.

### A. Utdrag av regnskap.

*Eiendeler ved begynnelsen av siste regnskapsår (pr. 1. januar):*

Kassabeholdning og bankinnskudd .....	kr. ....
Utestående fordringer .....	- .....
Varebeholdning .....	- .....
Beholdning av kasser, tønner o. l. ....	- .....
Andre eiendeler (redskaper o. l.) .....	- .....
	<hr/>
	kr. ....

*Gjeld ved begynnelsen av siste regnskapsår (pr. 1. januar):*

Ubetalte varekjøp .....	kr. ....
Ubetalte omkostninger .....	- .....
Annen gjeld (lån o. l.) .....	- .....
	<hr/>
Eiendeler etter at gjeld er betalt/udekket gjeld <sup>1</sup> .....	kr. ....

*Eiendeler ved slutten av siste regnskapsår (pr. 31. desember):*

Kassabeholdning og bankinnskudd .....	kr. ....
Utestående fordringer .....	- .....
Varebeholdning .....	- .....
Beholdning av kasser, tønner o. l. ....	- .....
Andre eiendeler (redskaper o. l.) .....	- .....
	<hr/>
	kr. ....

*Gjeld ved slutten av siste regnskapsår (pr. 31. desember):*

Ubetalte varekjøp .....	kr. ....
Ubetalte omkostninger .....	- .....
Annen gjeld (lån o. l.) .....	- .....
	<hr/>
Eiendeler etter at gjeld er betalt/udekket gjeld <sup>1</sup> .....	kr. ....

Gi opp hvor meget De har tatt til eget bruk av:

Varer .....	kr. ....
Kontanter .....	- .....
	<hr/>
I alt .....	kr. ....

<sup>1</sup> Strek over det som ikke passer.

Egenkapital 31. desember 19.....	kr. ....
Egenkapital 1. januar 19.....	- .....
Kapitaløkning/minking .....	kr. ....
Privatforbruk .....	- .....
Tjent/tapt .....	kr. ....

*Dette skal ikke  
fylles ut av Dem*

*Gi opp hvor meget De har hatt i utlegg til:*

Leiet arbeidshjelp.....	kr. ....
Husleie for forretningen .....	- .....
Torgavgift .....	- .....
Kjøring .....	- .....
Driftsutgifter til bil (drivstoff, knott, reparasjon).....	- .....
Avdrag på bil .....	- .....
Andre utgifter (spesifiser under avsnitt C) .....	- .....
	<u>kr. ....</u>

### B. Statistikk.

Gi opp hvor meget De har omsatt i 1942.

Varesort:	Mengde:
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....

Hvor mange av årets uker har De drevet handel med fisk og sild? ..... uker

C. Andre opplysninger.

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Denne oppgave er gitt av meg/oss på grunnlag av de tall bøkene viser.  
På de steder hvor tallene er oppgitt etter beste skjønn, er dette merket med \*.

..... den..... 19....

.....  
(Underskrift).

Bilag B.

Regnskapsskjema for året 19.....  
for  
tilvirkere, pakkere, grossister og detaljister.

Oppgave fra

.....  
(Navn).

Tilvirker, pakker, grossist, detaljist\*)

.....  
(Adresse)

\*) Strek over det som ikke passer.

### A. Formuesregnskap.

Aktiva	Formuesstilling pr. 31-12-19 ..	Passiva
Varebeholdninger: Sort og mengde: ..... kr. .... ..... - .....kr. .... Øvrige aktiva ..... - ..... ..... <hr/> kr. ....		Interimskonto for omkostninger .....kr. .... Øvrige passiva ..... - ..... Nettoformue ..... - ..... ..... <hr/> kr. ....

Spørsmål:

- 1) Har de blant «Øvrige aktiva» inntekts- eller utgiftsbringende driftsmidler, må disse oppgis med sin vanlige betegnelse, men uten angivelse av verdi.
- 2) Har De blant «Øvrige aktiva» innskudd (andeler) i grupper, sammenslutninger, ringer eller syndikater i fiskebransjen, må disse oppgis:

Gruppens navn	Antall andeler (parter)	Innskudd:
1) .....	.....	kr. ....

### B. Resultatregnskap.

Tap	Resultatregnskap for året 19 ..	Vinning
<i>Underdekning av direkte omkostninger:</i> Direkte omkostningskonto: (Varekontoens navn): *) ..... kr. .... ..... - .....kr. .... Returer og rabatter ..... - ..... Andre tapsposter ..... - ..... Overskudd ..... - ..... ..... <hr/> kr. ....		<i>Kalkulert vinning ved varesalg:</i> (Varekontoens navn): *) ..... kr. .... ..... - .....kr. .... <i>Overdekning av direkte omkostninger:</i> *) (Varekontoens navn): ..... kr. .... ..... - ..... Retur og rabatter ..... - ..... Andre vinningsposter ..... - ..... Underskudd ..... - ..... ..... <hr/> kr. ....

Spørsmål: 1) Inkluderer «Andre vinningsposter» utbytte på andeler eller innskudd i gruppe i Deres bransje, må De oppgi dette nøyaktig:

Gruppens navn	Antall andeler (parter)	Utbytte
1) .....	.....	.....

1) Ved trykning av skjemaet må en her nytte flere linjer til disse poster.

- 2) Sammenslutning eller gruppe må, om »andre tapsposter« inkluderer utbytte utbetalt til medlemmene, under rubrikken »Andre opplysninger« spesifisere dette med angivelse av medlemmets kontorkommune.

### C. Statistikk.

Vis hvorledes indirekte omkostninger er fordelt:

Sum indirekte omkostninger kr.....

Varesort:	Sesong antall uker	Beløp
1) .....	.....	kr. ....
		kr. ....

Nedenfor føres opp summene fra hovedboken således som de er på de enkelte konti etter at disse er sluttet av. *Før tallene blir ført opp*, trekk da fra det beløp som er overført til taps- og vinningskonto, og for varekonto beholdningen 1. januar.

Varens navn:	Direkte omkostninger		Varekonto	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit
1) .....	.....	.....	.....	.....

Årets totalsummer fra statistikkboken:

Varesort:						
Innkjøpt dir. fra fisker ....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Innkjøpt dir. fra grossist ..	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Innkjøpt gjennom fiskarlag	.....	.....	.....	.....	.....	.....
<i>Samlet kjøp</i> .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Varesort:						
Omsatt i samme stand ....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Foredlet.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Svinn ved foredling .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Svinn for øvrig .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Beholdning .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Spørsmål:

Hvis en eller flere varesorter helt eller delvis er blitt foredlet, oppgi da under rubrikken »Andre opplysninger« hva foredlingen hovedsakelig har bestått i.

1) Ved trykning av skjemaet må en her nytte flere linjer til disse poster.

*Merknader:*

- 1) Under *formue* fører *ansvarlige selskapsfirmaer* opp sjefenes samlede nettoformue. *Aksjeselskaper* spesifiseres i rubrikken »Andre opplysninger» aksjekapital, reservefond, andre fond — herunder også skattefond — og udisponert overskudd. *Samvirke*lag spesifiserer i rubrikken »Andre opplysninger» medlemmenes ansvarsinnskudd 1. januar, nye innskudd i årets løp, tilbakebetalte innskudd i årets løp og ansvarsinnskudd ved årets utgang. Likeledes for eventuelle låneinnskudd. Ansvarsinnskudd, låneinnskudd og fonds i sum blir ført som nettoformue. *Sammenslutninger, grupper o. l.* fører opp i rubrikken »Andre opplysninger» en liste over sammenslutningens (gruppens) medlemmer med angivelse av kontorkommune og det enkelte gruppedlems totale innskudd.

**D. Andre opplysninger:**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Denne oppgave er avgitt på grunnlag av det bøkene viser.

..... den..... 19.....

Oppgaven er kontrollert og godkjent  
av meg.

.....  
Innehaver, disponent.

.....  
Revisor.



Bilag C.

**Regnskapsskjema for året 19.....**

for

**detaljister som nytter enkel bokføring.**

Oppgave fra

-----  
(Navn).

Detaljist med fast utsalgssted (butikk).

Torghandler.

Detaljist som kjører „fiskerute“ (salg fra bil eller kjøretøy<sup>1</sup>).

-----  
(Adresse).

<sup>1</sup>) Strek over det som ikke passer.

### A. Utdrag av regnskap.

*Eiendeler ved begynnelsen av siste regnskapsår (pr. 1. januar):*

Kassabeholdning og bankinnskudd .....	kr. ....
Utestående fordringer .....	- .....
Varebeholdning .....	- .....
Beholdning av kasser, tønner o. l. ....	- .....
Andre eiendeler (redskaper o. l.) .....	- .....
	<hr/>
	kr. ....

*Gjeld ved begynnelsen av siste regnskapsår (pr. 1. januar):*

Ubetalte varekjøp .....	kr. ....
Ubetalte omkostninger .....	- .....
Annen gjeld (lån o. l.) .....	- .....
	<hr/>
Eiendeler etter at gjeld er betalt/udekket gjeld <sup>1</sup> .....	kr. ....

*Eiendeler ved slutten av siste regnskapsår (pr. 31. desember):*

Kassabeholdning og bankinnskudd .....	kr. ....
Utestående fordringer .....	- .....
Varebeholdning .....	- .....
Beholdning av kasser, tønner o. l. ....	- .....
Andre eiendeler (redskaper o. l.) .....	- .....
	<hr/>
	kr. ....

*Gjeld ved slutten av siste regnskapsår (pr. 31. desember):*

Ubetalte varekjøp .....	kr. ....
Ubetalte omkostninger .....	- .....
Annen gjeld (lån o. l.) .....	- .....
	<hr/>
Eiendeler etter at gjeld er betalt/udekket gjeld <sup>1</sup> .....	kr. ....

Gi opp hvor meget De har tatt til eget bruk av:

Varer .....	kr. ....
Kontanter .....	- .....
	<hr/>
I alt .....	kr. ....

<sup>1</sup> Strek over det som ikke passer.

Egenkapital 31. desember 19.....	kr. ....
Egenkapital 1. januar 19 .....	- .....
Kapitaløkning/minking .....	kr. ....
Privatforbruk .....	- .....
Tjent/tapt .....	kr. ....

Dette skal *ikke*  
fylles ut av Dem

Gi opp hvor meget De har hatt i utlegg til:

Leiet arbeidshjelp .....	kr. ....
Husleie for forretningen .....	- .....
Torgavgift .....	- .....
Kjøring .....	- .....
Driftsutgifter til bil (drivstoff, knott, reparasjon) .....	- .....
Avdrag på bil .....	- .....
Andre utgifter (spesifiser under avsnitt C) .....	- .....
	<u>kr. ....</u>

### B. Statistikk.

Gi opp summen fra statistikkboken:

Varesort:									
Innkjøpt dir. fra fisker .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
— fra grossist .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
— gjen. fiskarlag .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Samlet kjøp .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Varesort:									
Omsattisammestand .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Foredlet .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Svinn ved foredling .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Svinnr forøvrig .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Beholdning .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
Sum .....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....

Anm.: Med foredlet menes her vare som av Dem er blitt sløyet, kappet og sløyd, saltet eller røkt etter at De hadde kjøpt den inn. Gi opp under avsnitt C hva foredlingen for de enkelte varesorter har bestått i.

Spørsmål: Hvor mange av årets uker har De drevet handel med fisk og sild?

Svar..... uker.

**C. Andre opplysninger.**

.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....  
.....

Dette regnskap er avgitt på grunnlag av min bokføring,  
som har vært nøyaktig etter de gitte forskrifter.

..... den..... 19.....

.....  
(Oppgavegiverens underskrift).

<sup>1)</sup> Jeg stadfester at jeg har gått gjennom oppgaven, og  
at det etter mitt skjønn ikke er noe uriktig i den.

..... den..... 19.....

.....  
(Underskrift).

<sup>1)</sup> Foreslåes tatt med.

# Instruksjonshefte

for

## bokholdere i fiskebransjen.

---

Instruksjonene er utarbeidet med det primære formål å lette bokføringen etter de nye forskrifter, og det sekundære formål å søke gjennomført en ensartet bokføring i fiskebransjen.

For å nå dette mål er instruksjonene lagt slik an, at den øvede bokholder får vite mere enn han behøver, og den uøvede alt han behøver.



## INNHold

I. <i>Forklaring av uttrykk.</i>	
Omkostninger .....	73
Direkte omkostninger .....	73
Indirekte omkostninger .....	73
Oppdeling av kalkyler i direkte og indirekte omkostninger .....	74
Driftsmidler .....	75
II. <i>Kalkulasjon og kalkulasjonsbøkene.</i>	
Eksempel på kalkyle .....	76
Eksempel på daglig kalkulasjon .....	77
III. <i>De enkelte konti og deres behandling.</i>	
1. Akseptkonto .....	78
2. Aksjekapitalkonto .....	79
3. Arbeidspenger .....	79
4. Avskrivningskonto m/eksempel .....	79
5. Balansekonto .....	80
6. Bankkonto .....	80
7. Bilens konto .....	80
8. Bilens driftskonto .....	80
9. Debitors konto (kundefkonto) .....	81
10. Direkte omkostningskonto .....	81
11. Eiendommens konto .....	81
12. Eiendommens pantegjeldskonto .....	82
13. Eiendommens pantegjeldsrentekonto .....	82
14. Eiendommens driftskonto .....	82
15. Emballasjekonto .....	82
16. Fartøyets konto .....	82
17. Fartøyets pantegjeldskonto .....	83
18. Fartøyets driftskonto .....	83
19. Feriepenger .....	83
20. Handelsomkostningers konto .....	84
21. Indirekte omkostningskonto m/eksempel .....	84
22. Indirekte avskrivningskonto .....	85
23. Interimskonto for omkostninger .....	85
24. Inventarkonto .....	85
25. Is (Konto for is) .....	86
26. Kapitalkonto .....	86
27. Kassakonto .....	86

28. Kjøleanleggets konto .....	86
29. Kjøleanleggets driftskonto .....	86
30. Kjøleanleggets pantegjeldskonto .....	87
31. Kjøleanleggets pantegjeldsrentekonto .....	87
32. Kontorhold .....	87
33. Kreditorers konto (Leverandørkonto) .....	87
34. Lønningskonto (gasjekonto) .....	87
35. Omkostningskonto .....	87
36. Pakningskonto .....	88
37. Privatkonto .....	88
38. Reklamasjoners konto .....	88
39. Redskaper .....	88
40. Reise og representasjon .....	88
41. Rentekonto .....	89
42. Renteskatt .....	89
43. Reservefondets konto .....	89
44. Returer og rabatter .....	89
45. Riskontrokonto .....	90
46. Salt (konto for salt) .....	90
47. Skattetrekk m/eksempel .....	90
48. Sosiale omkostninger .....	90
49. Taps- og vinningskonto .....	91
50. Telefoner og telegrammer .....	91
51. Trygdekassen .....	91
52. Varekonto m/eksempel .....	91
53. Vekselkonto .....	92
IV. <i>Eksempler på bokføring og avslutning.</i>	
Eksempel på postering med løsning .....	92
Eksempel på avslutning med løsning .....	94



## I. Forklaring av uttrykk.

### Omkostninger.

Det koster alltid noe å foreta seg noe. Skal en for eksempel reise fra et sted til et annet, må en betale billett. Skal en transportere et vareparti fra et sted til et annet må en betale det som transporten koster. Fra fisken fiskes opp og til den i en eller annen form når forbrukeren er den blitt dyrere og dyrere fordi det stadig er kommet tillegg til verdien. En må betale arbeidspenger, frakt, kasser, is osv. Dette som ytes for å skaffe fisken fra havet og til forbrukeren i den form forbrukeren vil ha den, kalles for fiskens omkostninger.

Så lenge disse omkostninger blir betalt ut kontant, er det lett å få øye på dem. Verre er det når de ikke blir betalt ut kontant. Skal en drive forretning i fiskebransjen, må en ha forskjellig redskap som vekt, hektolitermåle, transporthjul, vogn osv, og ellers må en ha inventar på kontor, i butikk eller på lageret. Men redskap og inventar slites ved bruken. Når en tenker på at redskap og inventar bare er anskaffet med det formål at en skal drive forretning i fisk eller sild, er det naturlig å trekke den slutning at slitasjen på redskap og inventar skjer for varens skyld og at altså slitasjen blir en omkostning for varen (fisken.) Slitasjen er det mulig å regne ut i kroner. Inventar som koster kr. 1.000,00 og som slites ut i løpet av 10 år, vil koste kr. 100,00 pr. år.

En kan altså gi denne forklaring på hva omkostninger er: Omkostninger er alle i penger målbare ytelser som skal tjene forrettningens og varens formål.

### Direkte omkostninger.

Av omkostningene er det noen som en kan føre tilbake til en bestemt forretningshandling. De har for eksempel solgt to varepartier, på det ene har De hatt arbeidspenger og på det annet ikke. De vet at arbeidspengene gjelder det ene vareparti, og De vil regne dem inn i prisen på dette parti. Arbeidspengene som omkostning er oppstått direkte på grunn av det ene vareparti og kalles derfor for en *direkte omkostning for dette vareparti*. Ved på denne måten å finne de omkostninger som er oppstått på grunn av en bestemt varesort, finner en denne varesorts *direkte omkostninger*.

### Indirekte omkostninger.

Lønn til kontorpersonale, husleie, telefonkontingent osv. er omkostninger som en ikke kan si er oppstått direkte på grunn av en bestemt varesort. Slike omkostninger som en ikke direkte kan føre tilbake til en bestemt varesort, kalles indirekte omkostninger.

### Oppdeling av en kalkyle i direkte og indirekte omkostninger.

Som første eksempel tas en meget enkel eksportkalkyle:

Varens innkjøpspris	kr.	}	Direkte omkostninger
Kasse .....	»		
Arbeidspenger .....	»		
Is .....	»	}	Indirekte omkostning
Leie av sjøhus ....	»		
Svinn .....	»	}	Direkte omkostninger
Medisinalavgift .....	»		
Spiker .....	»		
Skute og slep .....	»		
Salt .....	»		
Diverse omkostninger	»	}	Indirekte omkostning
Fortjeneste .....	»		
	<u>kr.</u>		

Kalkylen inneholder altså 7 direkte omkostningsposter og 2 indirekte omkostningsposter. Diverse omkostninger er tatt med i kalkylen for å dekke de indirekte omkostninger, som altså ikke er spesifisert. *Svinn er ikke noen omkostning*, fordi svinn skyldes varens iboende egenskaper.

Neste eksempel er en mer sammensatt kalkyle:

Varens innkjøpspris	kr.	}	Direkte omkostninger
Innkjøpsprovisjon ..	»		
Vraking ved mottak	»		
Kystfrakt .....	»		
Sjø- og krigsforsikring	»		
ved kystfors. ....	»		
Opptak på hus ....	»		
Sorteringsutgifter ....	»		
Bunting, kontroll og	»		
veiing .....	»		
Streng .....	»	}	Indirekte omkostning
Nedsetting, merking og	»		
levering .....	»		
Renter .....	»	}	Indirekte omkostning
Lagerleie .....	»		
Brannassuranse ....	»		
Svinn .....	»	}	Indirekte omkostning
Krigsforsikring for	»		
lagerhus og varer ..	»		
Kontor, telefon etc.	»	}	Direkte omkostning
Fortjeneste .....	»		
Avgift .....	»		
Vraker .....	»	}	Direkte omkostning
Salgsprovisjon .....	»		
	<u>kr.</u>		

Kalkylen inneholder 12 direkte omkostningsposter og 5 indirekte omkostningsposter. *Merk ellers at sjø- og krigsforsikring for kystfor-sendelse (transportforsikring) er en direkte omkostning, mens brann-assuransse av varelager og krigsforsikring for lagerhus og varer er indirekte omkostninger.*

### Driftsmidler .

Ordet middel oversettes her best med hjelpemiddel. En får da at driftsmidler er hjelpemidler ved driften av forretningen. Men ikke alle hjelpemidler er driftsmidler. Med driftsmidler tenker en i snevrere forstand først og fremst på de hjelpemidler som selv om de ble løsrevet fra forretningen, vilde bringe inntekter for eieren mot at han ofret de utgifter (omkostninger) som var nødvendige for å holde driftsmidlet i gang. Et fartøy, en bil eller et kjøleanlegg er et driftsmiddel. Et lagerhus eller en sjøbod er også et driftsmiddel. Et driftsmiddel som er fornuftig disponert, vil i normale tider gi eieren en inntekt. For å finne denne inntekt må en stille sammen hva en har fått for driftsmidlets ytelser og hva en har betalt for å få driftsmidlet til å yte noe.

Den som ikke har full oversikt over sine regnskaper eller ikke har tid til å studere dem nøyer, kan bli spillet store puss av sine driftsmidler. Et eksempel vil vise dette:

En næringsdrivende har engrosforretning i sild og fisk og eier transportfartøy og bil. Hans bokføring forteller ham at han i regnskapsåret har tjent kr. 5.000,00. Han tror gjerne selv at de 5.000,00 hovedsakelig er tjent på engrosforretningen. Ved analyse av regnskapet kan det så vise seg at han har tjent kr. 5.500,00 på fartøyet og kr. 2.000,00 på bilen, mens han har tapt kr. 2.500,00 på engrosforretningen. Forklaringen på dette skjeve bilde vil som regel være at han ikke har behandlet driftsmidlene på samme måte som han måtte ha gjort hvis de ikke var hans egne. Han har godskrevet fartøyet omhyggelig for all frakt som det tjente opp hos andre, men for sine egne varer kan han dels ha ført en minimumfrakt og dels ingen frakt ha ført i det hele. For bilen kan det samme ha vært tilfelle. At den næringsdrivende i dette eksempel har tjent kr. 5.000,00 er det ikke tvil om. Men det er heller ikke tvil om at det ikke er likegyldig hvordan han har tjent dem når de bare er tjent!

Driftsmidlene kan — bevisst eller ubevisst — av eieren nyttes til usunn konkurranse. En næringsdrivende kan nytte fortjenesten på driftsmidlene til å konkurrere ut sine kolleger i bransjen, som ikke har driftsmidler. Han kan nøye seg med den inntekt driftsmidlene gir og selge til sine kollegers kostpris.

De nye bokføringsforskrifter vil gjøre det nødvendig å skille ut driftsmidlets regnskap på konti for seg selv. Inntektene og utgiftene skal komme fram der de hører heime.

## II. Kalkulasjon og kalkulasjonsbøkene.

Når en setter opp en kalkyle er det hensiktsmessig å tenke seg det som skjer med varen i tidsrekkefølge fra varen kjøpes og til den når det stadium kalkylen gjelder. De kalkyleeksempler som er vist foran viser tydelig dette. Den kalkylen en da setter opp, tar selvsagt med poster som svinn og fortjeneste. En kan kalle denne kalkylen for en hovedkalkyle. Hovedkalkylen skal dateres og underskrives av bedriftens sjef eller vedkommende ansvarlige avdelingssjef. En skal samle disse hovedkalkylene i en bok for seg selv. Boken er nevnt i »Pristidende« for 11. august 1941.

Av hovedkalkylene sorterer en så ut de direkte omkostninger for seg, finner summen av dem og dividerer med antall kasser, kilo, tønner, vekter eller hektoliter for å finne den kalkulerte direkte omkostning pr. enhet. Den kalkulerte direkte omkostning pr. enhet blir så nyttet i kalkulasjonsboken for de daglige kalkyler.

(§ 7). *Eksempel på kalkyle for pakker (Hovedkalkyle):*

Kalkyle nr. ....	
Fiskesort .....	
Innkjøpt kvantum ..... kg.	Stand: (Anm. 1).
Pakket i / kasser a ..... kg.	Stand: (Anm. 1).

(§ 1). *Lovlig innkjøpspris* ..... kg a kr. .... = kr. ....

(§ 3). *Tillegg for sløyving og kapping* % av.... - ..... = - .....

(§ 4). *Samling og føring av* ..... kg à - ..... = - .....

(§ 5). *Pakking:*

/ led. kasser ..... à kr. .... = kr. ....

/1 kasser is ..... à - ..... = - .....

/ ark papir ..... à - ..... = - .....

(Anm. 2). *Arbeidspenger* .... mann

i ..... timer a kr. .... = - ..... - .....

(§ 6). *Svinn,* ..... % av kr. .... - ..... - .....

kr. ....

Innkjøp ..... kg

÷ svinn ..... -

Salgsvekt ..... kg

Overføres

kr.

(Anm. 1). Usløyet, sløyet, kappet o. s. v.

(Anm. 2). Evt. akkordlønn vil gi en annen tekst.

	Overført	kr.
(§§ 8 og 9). Omsetningsomkostninger med for- tjeneste .. . . . . kg à kr. . . . .		= - . . . . .
	(NB § 10) . . . . .	<u>kr. . . . .</u>
	Delt på . . . . .	<u>                  kg</u>
Pris ved salg til grossist/detaljist pr. kg gjennomsnittl.		<u>kr.</u>

. . . . . den . . . . . 194 . . . . .

. . . . .  
(Ansvarlig underskrift).

Direkte omkostninger i alt . . . . . kr. . . . .

Delt på . . . . . kg = pr. kg . . . . . kr. . . . .

Mens hovedkalkylen skal vise hvorledes en er kommet fram til den lovlige salgspris, har en i den daglige kalkyle bare bruk for de kalkulerte direkte omkostninger. Den daglige kalkyle føres inn i kalkulasjonsboken for daglige kalkyler. Denne boken, som skal nyttes i direkte tilknytning til bokføringen, kan også gjøre nytte for seg på annet vis ved at en fører inn kjøpet med selgerens (selgernes) navn, eventuell sluttседdel nr., kvantum, pris og kjøpesum. Derved kan boken nyttes som grunnlag for bokføring og kontoføring av innkjøpene. Fører en dessuten inn salgene spesifisert, kan boken tjene som grunnlag for fakturaskrivningen og som kontroll for kvantum.

EKSEMPEL:

Parti nr. (last nr.) . . . . . Datum . . . . .

*Kjøpt:*

A. B., adr., levert . . . . .	kg . . . . .	a . . . . .	kr. . . . .	=	kr. . . . .
C. D.     —»— . . . . .	- . . . . .	a . . . . .	- . . . . .	=	- . . . . .
E. F.     —»— . . . . .	- . . . . .	a . . . . .	- . . . . .	=	- . . . . .
	<u>                  kg</u>				<u>kr. . . . .</u>

*Solgt:*

G. H., adr., . . . . .	kg (ks.) . . . . .	à . . . . .	kr. . . . .	=	kr. . . . .
I. J., - . . . . .	- . . . . .	a . . . . .	- . . . . .	=	- . . . . .
K. L., - . . . . .	- . . . . .	à . . . . .	- . . . . .	=	- . . . . .
M. N., - . . . . .	- . . . . .	à . . . . .	- . . . . .	=	- . . . . .
Salgsvekt (mengde) . . . . .	kg				<u>kr. . . . .</u>
Svinn . . . . .	-				
	<u>                  kg</u>				

Kalkulerte direkte omkostninger = (salgsvekt) kg à kr. . . . . = kr. . . . .

Dersom det solgte kvantum er pakket på forskjellig måte og dette fører med seg forskjell i de direkte omkostninger, får en denne oppstilling:

Kalkulerte direkte omkostninger..... kg	a	kr. ....	=	kr. ....
—»—	.....	-	=	.....
..... kg	salgsvekt			kr. ....

For *tilvirkere* vil den daglige kalkulasjon av de direkte omkostninger se slik ut:

Dagssalg	/	19....
A. B. ....		(mengde)
C. D. ....		—
E. F. ....		—
Sum		<u>..... (mengde)</u>

Kalkulerte direkte omkostninger: (mengde) a kr. .... = kr. ....

Det er selvsagt intet til hinder for at tilvirkere i stedet for kalkulasjon og bokføring av direkte omkostninger på grunnlag av *solgt* kvantum, kan kalkulere og bokføre de direkte omkostninger ved *innkjøpet* (produksjonen). Men da må en bygge på direkte omkostninger delt på *innkjøpt* kvantum, og får følgelig lavere enhetsomkostninger (svinn). Resultatet skal bli det samme.

De eksempler som her er gitt på hovedkalkyle og daglig kalkyle, skulde være tilstrekkelige til å gi mønster også for de andre kalkyletilfelle. Den daglige kalkyle er i virkeligheten ingen kalkyle. Den kunde kanskje heller vært kalt den daglige overføring av de kalkulerte direkte omkostninger fra hovedkalkylen til bokføringen. Hvorledes dette skjer er beskrevet under avsnittet »De enkelte konti«. Se »Direkte omkostningskonto«.

### III. De enkelte konti og deres behandling.

(Alfabetisk ordnet).

#### 1. Akseptkonto.

Debiteres for innfridde aksepter.

Krediteres for vekslar som skal betales av oss.

Avslutning: Balansen føres debet akseptkonto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på creditsiden.

Merk: Når vi fornyer en aksept, føres aksepten debet akseptkonto og kredit trassentens konto. Kontant avdrag debet trassentens konto. Den nye aksept debet trassentens konto og kredit akseptkonto. Renter og omkostninger ved fornyingen kan en enkelt føre debet rentekonto.

## 2. Aksjekapitalkonto.

Debiteres for: Nedskrivning og tilbakebetaling av aksjekapital.

Krediteres for: Innbetaling av aksjekapital og nyttegning av aksjekapital. Ved nyttegning debiteres aksjonærenes innbetalingskonto.

Avslutning: Aksjekapitalen føres debet aksjekapitalkonto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på creditsiden.

## 3. Arbeidspenger.

Denne konto trenger en no ikke nytte. Arbeidspengene bokføres til debet av direkte omkostningskonto for den eller de varesorter arbeidspengene gjelder. Dersom en likevel ønsker å nytte denne konto av omsyn til beregning av feriepenge, blir den å behandle slik:

Debiteres for betalte arbeidspenger.

Krediteres for arbeidspenger som debiteres aktuell direkte omkostningskonto.

Avslutning: Ubetalte arbeidspenger ved årets (regnskapsperiodens) utløp føres debet konto for arbeidspenger og kredit interimskonto for omkostninger. De ubetalte arbeidspenger fordeles deretter kredit konto for arbeidspenger og debet den (eller de) aktuelle konto for direkte omkostninger. Kontoen skal stemme.

## 4. Avskrivningskonto.

Vanlig nyttes den såkalte *direkte* avskrivning. Se bilens konto, eiendommens konto, Inventarkonto m. fl. Ved direkte avskrivning blir aktivumets bokførte verdi redusert med avskrivningsbeløpet hvert år. Dersom en ønsker et tydelig bilde i bøkene av hva det enkelte aktivum har kostet og hvor meget det pr. årsavslutningen er skrevet av på det, kan en nytte den *indirekte* avskrivningsmåte. Nedenstående eksempel viser indirekte avskrivning av en bil. Anskaffelsesverdi kr. 6.000,00. Årlig avskrivning 10 % = kr. 600,00.

1. Ved bøkens åpning første år etter anskaffelsen:

D	<b>Bilens konto</b>	K		D	<b>Bilens avskrivningskto.</b>	K
	6 000,—					600,—

2. Annet år etter anskaffelsen:

D	<b>Bilens konto</b>	K		D	<b>Bilens avskrivningskto.</b>	K
	6 000,—					1 200,—

3. Femte år etter anskaffelsen:

D	<b>Bilens konto</b>	K		D	<b>Bilens avskrivningskto.</b>	K
	6 000,—					3 000,—

Det kan legges opp en avskrivningskonto for hvert avskrivningsobjekt.

Kontobeskrivelse:

Krediteres for: Årets avskrivning, som føres debet den tilsvarende driftskonto.

Avslutning: Balansen føres debet avskrivningskontoen og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på creditsiden.

### 5. Balansekonto.

Denne konto er en hjelpekonto som nyttes under åpning (åpnings-balansekonto) av bøkene og under avslutningen av bøkene. Den nyttes i praksis meget sjelden under åpningen av bøkene. Her er den beskrevet som den nyttes under avslutningen:

Debiteres for balansen på alle konti som viser eiendeler (aktive konti) forskuddsbetalte omkostninger, ikke bokførte tilgodehavender.

Krediteres for balansen på alle konti som viser gjeld (passive konti), ubetalte omkostninger, ikke bokført gjeld. Balansen på kapitalkonto.

Avslutning: Kontoen skal stemme.

### 6. Bank-konto.

Debiteres for innskudd i bank, avdrag på kassakreditt.

Krediteres for uttak av bank, nytting av kassakreditt.

Avslutning: Hvis det er en innskuddskonto føres balansen kredit bank-konto og debet balansekonto. Hvis det er en kassakredittkonto, føres balansen debet bank-konto og kredit balansekonto.

Åpning: Innskudd føres på debetsiden. Kassakredittgjeld på creditsiden.

### 7. Bilens konto.

Debiteres for: Bilens innkjøpssum, eventuelt kjøp av generator.

Krediteres for: Bilens salgssum.

Avslutning: Avskrivning på bilen (eventuelt på generator) føres kredit bilens konto og debet bilens driftskonto. Balansen føres kredit bilens konto og debet balansekonto.

Åpning: Balansen føres på debetsiden.

### 8. Bilens driftskonto.

Debiteres for: Drivstoff, knott, reparasjoner, vedlikehold, sjåfør-lønn helt eller delvis.

Krediteres for: Beløp opptjent ved kjøring utenfor forretningen. Kjøring for forretningen *etter markedspris* og aktuell direkte omkostningskonto debiteres.

Avslutning: Debiteres for avskrivning på bilen. Ubetalte omkostninger ved bilens drift, sjåfør-lønn og liknende føres debet bilens driftskonto og kredit balansekonto med tekst: balanse.



Opptjent, men ikke bokført inntekt på bilen føres kredit bilens driftskonto og debet balansekonto med tekst: balanse.

Differansen til T. V. K.

Åpning: Ubetalte omkostninger føres på kreditsiden og opptjente ikke bokførte inntekter på debetsiden av kontoen med tekst: balanse.

### 9. Debitorers konto (Kundekonto).

(Se riskontrokonto).

Debiteres for: Salg til kunder.

Krediteres for: Innbetalinger fra kunder. Returer fra kunder og rabatter vi gir dem — *konto for returer og rabatter debiteres.*

Avslutning: Balansen føres debitorers konto kredit og balansekonto debet.

Åpning: Balansen føres på debetsiden.

### 10. Direkte omkostningskonto.

NB.: *Det må opprettes en direkte omkostningskonto for hvert vareslag*

Debiteres for de direkte omkostninger (jfr. hovedkalkylen) som gjelder den aktuelle varesort med det *virkelig utbetalte beløp*, kassakonto (bankkonto) er kreditert.

Krediteres for de *kalkulerte direkte omkostninger* som debiteres den aktuelle varekonto.

Avslutning: Ubetalte virkelige direkte omkostninger føres debet direkte omkostningskonto og kredit interimskonto for omkostninger. (Hvis konto for arbeidspenger er nyttet, må disse ikke tas med her.)

Kalkulerte omkostninger for varebeholdningen på den konto den direkte omkostningskonto sorterer under, føres kredit direkte omkostningskonto og debet varekontoen.

Differansen på kontoen føres deretter til taps- og vinningskontos debetside eller kreditside.

Merk at denne konto før avslutningen mot taps- og vinningskonto er debitert utelukkende for *virkelige omkostninger* og kreditert utelukkende for kalkulerte omkostninger.

(Eksempel på nytting av kontoen er vist under kapitel IV).

### 11. Eiendommens (tomtens) konto.

Debiteres for: Eiendommens (tomtens) innkjøpssum, verdiøkning ved tilbygg, ominnredning, sanitæranlegg, omkostninger ved kjøp og salg.

Krediteres for: Eiendommens salgspris.

Avslutning: Avskrivning føres kredit Eiendommens konto og debet eiendommens driftskonto. Eiendommens bokførte verdi etter avskrivningen føres kredit eiendommens konto og debet balanse konto.

Åpning: Balansen føres på debetsiden.

Merk: I eiendommens verdi kan være inkludert tomteverdien. Normalt skriver en bare av byggets verdi, ikke tomtens.

### 12. Eiendommens pantegjeldskonto.

Debiteres for: Avdrag på pantegjeld. (NB. ikke renter, bare selve avdraget.)

Krediteres for: Pantelånet og eventuelle nye pantelån som tas opp.

Avslutning: Balansen føres debet eiendommens pantegjeldskonto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

### 13. Eiendommens pantegjeldsrentekonto.

Pantegjeldsrenten kan føres på eiendommens driftskonto. Dersom en foretrekker å ha pantegjeldsrenten på egen konto, brukes den slik:

Debiteres for betalte pantegjeldsrenter.

Avslutning: Ubetalt pantegjeldsrenter pr. avslutningsdagen føres debet eiendommens pantegjeldsrentekonto og kredit balansekonto. Kontoen slutes deretter av mot eiendommens driftskonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

### 14. Eiendommens driftskonto.

Debiteres for utlegg til drift av eiendommen, reparasjoner, vedlikehold, eiendomsskatter og avgifter, eventuelt pantegjeldsrenter.

Krediteres for leieinntekter ved bortleie til andre. Leie for den del av eiendommen en selv nytter, regnet *etter samme sats som for leieboeren* og handelsomkostningers konto, eventuelt konto for kontorhold debiteres. En kan også debitere indirekte omkostningskonto.

Avslutning: Ubetalte omkostninger på eiendommen og forskuddsbetalt husleie fra leieboerne føres debet Eiendommens driftskonto og kredit balansekonto. Forskuddsbetalte omkostninger på eiendommen og husleierestanser føres kredit eiendommens driftskonto og debet balansekonto. Kontoen slutes deretter av mot taps- og vinningskonto.

Åpning: Forskuddsbetalte omkostninger og husleierestanser føres på debetsiden. Ubetalte omkostninger og forskudds husleie føres på kreditsiden.

### 15. Emballasjekonto.

Debiteres for: Innkjøpt emballasje. Dersom en selv arbeider opp emballasjen, føres arbeidspenger og materiale på debetsiden av kontoen. Returnert emballasje.

Krediteres for: Brukt emballasje etter markedspris og den aktuelle direkte omkostningskonto debiteres.

Avslutning: Beholdning av emballasje etter markedspris føres kredit emballasjekonto og debet balansekonto. Differansen, som er vinn, føres kredit emballasjekonto og debet *indirekte omkostningskonto*.

Åpning: Beholdningen føres på debetsiden.

### 16. Fartøyets konto.

*NB. Det føres i tilfelle en konto for hvert fartøy.*

Debiteres for: Fartøyets innkjøpspris + omkostninger ved kjøpet. Eventuell generator. Verdiøkning ved påbygging (forlenging). Verdien

av ny maskin ( $\div$ - verdi av gammel). Verdien av varige forbedringer og anskaffelser. Omkostninger ved salg av fartøyet.

Krediteres for: Salgssummen ved salg.

Avslutning: Avskrivning føres kredit fartøyets konto og debet fartøyets driftskonto. Verdien etter avskrivning føres kredit fartøyets konto og debet balansekonto.

Åpning: Balansen føres på debetsiden.

### 17. Fartøyets pantegjeldskonto.

Debiteres for: Avdrag på pantegjelden (NB. ikke renter, bare selve avdraget).

Krediteres for: Pantegjelden når lånet blir tatt opp og eventuelle nye lån på fartøyet.

Avslutning: Balansen føres debet fartøyets pantegjeldskonto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

### 18. Fartøyets driftskonto.

Debiteres for reparasjoner og vedlikehold, havari, drivstoff, olje, knott (karbid) til generatordrift, kaipenger og havneavgifter dersom disse skal bæres av fartøyet, slippsetting og ettersyn, assurance, renter av pantegjeld, hyrer til mannskap, omkostninger med sending av mannskap, andel i sosiale avgifter (trygd) som vedrører mannskapet, proviant til mannskaper hvis fartøyet skal holde det.

Krediteres for: Opptjente frakter fra andre og opptjente frakter for forretningen etter samme sats som for andre, idet den aktuelle direkte omkostningskonto debiteres.

Avslutning: Ubetalte omkostninger og forskuddsfrakter føres debet fartøyets driftskonto og kredit balansekonto. Forskuddsbetalte omkostninger og opptjente ikke bokførte frakter føres kredit fartøyets konto og debet balansekonto. Kontoen slutes deretter av mot taps- og vinningskonto.

Åpning: Forskuddsbetalte omkostninger og opptjente frakter på debetsiden.

Ubetalte omkostninger og forskuddsfrakter på kreditsiden.

### 19. Feriepenger.

I stedet for å nytte denne konto kan en føre feriepengene på sosiale omkostningers konto. Dersom feriepengene spiller så stor rolle at en vil ha dem på egen konto, føres den slik:

Debiteres for kontant utbetalte feriepenge.

Krediteres for beregnede feriepenge og sosiale omkostningers konto debiteres.

Avslutning: Eventuelt ubetalte feriepenge vil utgjøre balansen på kontoen og føres debet feriepenge og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

## 20. Handelsomkostningers konto.

Istedenfor og ved siden av denne konto kan en nytte flere enkeltkonti om en måtte ønske handelsomkostningene spesifisert: Kontorholdskonto, lønningskonto, reise- og representasjonskonto, telefoner og telegrammers konto. Dersom en foretrekker å nytte en samlekonto for alle handelsomkostninger, føres den slik:

Debiteres for: Omkostninger ved å holde kontor, såsom lys, varme, renhold, trykksaker, bokføringsmateriell, kontormateriell. Dessuten lønninger til kontorpersonale, reise- og representasjonsutgifter, telefon- og telegramomkostninger. Videre føres gjerne på denne konto assurance av inventar og varelager. Kassakredittprovisjon.

Krediteres for: Refunderte omkostninger.

Avslutning: Ubetalte handelsomkostninger føres debet Handelsomkostningers konto og kredit balansekonto. Forskuddsbetalte omkostninger føres kredit handelsomkostningers konto og debet Balansekonto. Avsl. *Indir. omk. konto.*

Åpning: Forskuddsbetalte omkostninger føres til debet. Ubetalte omkostninger føres til kredit.

## 21. Indirekte omkostningskonto.

Debiteres for: Indirekte omkostninger i den utstrekning disse ikke er ført på andre konti.

Avslutning: Konto debiteres for overføringer fra emballasjekonto, Feriepengers konto, handelsomkostningers konto, avskrivning på inventarkonto, konto for is, kontorholdskonto, lønningskonto, redskapers konto (avskrivning), reise- og representasjonskonto, rentekonto, konto for salt, konto for sosiale omkostninger og konto for telefon og telegrammer. Kontoen krediteres for den samlede debetsum, som skal fordeles på de forskjellige varekonti som debiteres. Kontoen skal stemme ved avslutningen.

Fordelingen fra creditsiden blir vist med et eksempel:

Summen på Indirekte omkostningskontos debetside er ..... kr. 14.000,—

*De har deltatt i disse sesonger:*

*Som har vart i:*

Stor- og vårsild .....	11 uker
Makrell .....	20 -
Småsild .....	16 -
Iset hyse .....	6 -
Hå .....	7 -
Samlet tid .....	<u>60 uker</u>

Fordeling etter tid:

Stor- og vårsild .....	$\frac{14.000 \times 11}{60}$	kr. 2.566,67
Makrell .....	$\frac{14.000 \times 20}{60}$	- 4.666,67
Småsild .....	$\frac{14.000 \times 16}{60}$	- 3.733,33
Iset hyse .....	$\frac{14.000 \times 6}{60}$	- 1.400,—
Hå .....	$\frac{14.000 \times 7}{60}$	- 1.633,33
		<u>kr. 14.000,—</u>

I dette eksempel blir altså under avslutningen av indirekte omkostningskonto kontoen kreditert for kr. 2.566,67, som debiteres Stor- og vårsildkonto.

På denne måten fortsetter en til indirekte omkostningskonto er utlignet og de enkelte varekonti er debiteret for sin andel i de indirekte omkostninger.

## 22. Indirekte avskrivningskonto.

Se 4. Avskrivningskonto med eksempel.

## 23. Interimskonto for omkostninger.

Kontoen er en hjelpekonto under avslutningen av bøkene.

Avslutning: Kontoen krediteres for ubetalte virkelige direkte omkostninger og aktuell direkte omkostningskonto er debiteret. (Dersom »Konto for arbeidspenger« er nyttet, krediteres »Interimskonto for omkostninger« for ubetalte arbeidspenger og »Konto for arbeidspenger« debiteres). Etter at dette er gjort, føres balansen på kontoen debet. Interimskonto for omkostninger og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

Merk: Når en i det nye regnskapsår fortsetter bokføringen, må en nøye påse at disse ubetalte omkostninger blir ført på interimskonto for omkostninger og ikke for eksempel på en direkte omkostningskonto. Kontoen vil bli utlignet når de ubetalte omkostninger er betalt.

## 24. Inventarkonto.

Debiteres for: Inventarets innkjøpsverdi.

Krediteres for: Solgt inventar.

Avslutning: Avskrivning på inventaret føres kredit Inventarkonto og debet indirekte omkostningers konto. Balansen føres kredit Inventarkonto og debet balansekonto.

Åpning: Balansen føres på debetsiden.

### 25. Is (Konto for is).

Dersom en kjøper is etterhvert som behovet er der, nyttes ikke kontoen. Isens kjøpesum føres da debet den (eller de) aktuelle direkte omkostningskonto. Dersom en kjøper is i større partier og lagrer den i lekter eller på land, nyttes kontoen slik:

Debiteres for: Isens kjøpesum, lekterleie (lagerleie) for isen.

Krediteres for: Isen etter markedspris og den (eller de) aktuelle direkte omkostningskonto debiteres.

Avslutning: Beholdning av is verdsettes og føres kredit konto for is og debet balansekonto. Differansen på kontoen er svinn og føres kredit konto for is og debet indirekte omkostningskonto. Har en tjent på isen, føres vinningen debet konto for is og kredit taps- og vinningskonto.

Åpning: Beholdningen føres på debetsiden.

### 26. Kapitalkonto.

Dersom det er flere sjefer nyttes en kapitalkonto for hver av dem.

Debiteres for: Privatforbruk (se privatkonto).

Krediteres for: Kapitalinnskudd. Nye innskudd kan også føres på privatkonto (se denne).

Avslutning: Kapitalkonto krediteres for vinning og taps- og vinningskonto debiteres. Kontoen debiteres for tap og taps- og vinningskonto krediteres. Balansen føres debet kapitalkonto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

### 27. Kassakonto.

Debiteres for: Kontante innbetalinger (kontanter og sjekker).

Krediteres for: Kontante utbetalinger. Merk at en ved kassaføring av omkostninger regner ut på bilaget hvor meget en i tilfelle skal debitere de forskjellige direkte omkostningskonti. I tvilstilfelle må en her bokføre etter beste skjønn. Dette skulde dog være den meget sjeldne unntagelse.

Avslutning: Kassabeholdningen føres kredit kassakonto og debet balansekonto. Skulde det være manko i kassen, må en dersom kassereren ikke har dekningsplikt, hvis beløpet er vesentlig føre det over på egen konto: Kassadifferanse til observasjon og la revisor ta seg av saken. Dersom beløpet er *uvesentlig*, kan en føre det over på privatkonto eller indirekte omkostningskonto.

Åpning: Balansen føres på debetsiden.

### 28. Kjøleanleggets konto.

Behandles som eiendommens konto.

### 29. Kjøleanleggets driftskonto.

Behandles som eiendommens driftskonto. Arbeidslønn til funksjonærer og faste arbeidere ved kjøleanlegget kan føres på kjøleanleggets driftskonto, men det er kanskje tydeligere å opprette en egen konto: Lønninger kjøleanlegget. Denne konto kan en i så fall slutte av mot Kjøleanleggets driftskonto eller mot Taps- og vinningskonto.

### 30. Kjøleanleggets pantegjeldskonto.

Behandles som eiendommens pantegjeldskonto.

### 31. Kjøleanleggets pantegjeldsrentekonto.

Behandles som eiendommens pantegjeldsrentekonto.

### 32. Kontorhold.

Debiteres for: Omkostninger ved å holde kontor. Leie, trykksaker kontorrekvisiter, regnskapsbøker, telefonabonnement og liknende.

Krediteres for: Refunderte omkostninger.

Avslutning: Ubetalte omkostninger føres debet kontorholdskonto og kredit balansekonto. Forskuddsbetalte omkostninger (husleie) føres kredit kontorholdskonto og debet balansekonto. Differansen føres kredit kontorholdskonto og debet indirekte omkostningskonto.

Åpning: Forskuddsbetalte omkostninger til debet. Ubetalte omkostninger til kredit.

### 33. Kreditorers konto (Leverandørers konto).

(Se riskontrokonto).

Debiteres for: Nedbetaling av gjeld til kreditorer. Returer og rabatter som krediteres »Returer og rabatter«.

Krediteres for: Kreditorenes tilgodehavender i følge faktura (nota).

Avslutning: Balansen føres debet kreditorers konto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres på kreditsiden.

### 34. Lønningskonto (Gasjekonto).

Debiteres for: Gasjer (lønninger) til disponent (i aksjeselskaper) kontorfunksjonærer. Gratialer, dersom ikke egen konto nyttes. Lønn til faste lagerfolk og formenn når deres lønn ikke kan føres som *arbeids-penger*.

Avslutning: Ubetalte lønninger føres debet lønningskonto og kredit balansekonto. Forskuddsbetalte lønninger føres kredit lønningskonto og debet balansekonto. Differansen føres kredit lønningskonto og debet indirekte omkostningskonto.

Åpning: Forskuddsbetalte lønninger til debet. Ubetalte lønninger til kredit.

### 35. Omkostningskonto.

Det vil kunne føre til misforståelser dersom dette kontonavn nyttes når det nye bokføringssystem gjennomføres. Kontoen blir i kjøpmanns-bokføringen nyttet til handelsomkostninger og en bør nå heller nytte dette navn. Se handelsomkostningers konto.

### 36. Pakningskonto.

Kontoen er tenkt nyttet når en pakker for andres regning.

Debiteres for: Kalkulerte direkte omkostninger og »Direkte omkostningskonto pakning« er kreditert.

Krediteres for: Fakturaer over pakning som debiteres oppdrags-givernes konto.

Avslutning: Pakningskontos andel i indirekte omkostningskontos debetsum føres kredit indirekte omkostningskonto og debet pakningskonto. *Fakturaer over pakning må være kontoført pr. avslutningsdagen.* Kalkulert pakningsvinning føres debet pakningskonto og kredit taps- og vinningskonto.

### 37. Privatkonto.

*NB. Kontoen må ikke nyttes i aksjeselskaper.*

Hvor det er flere innehavere (sjefer), opprettes en privatkonto for hver.

Debiteres for: Privat forbruk av kontanter og varer, betalte skatter av formue og inntekt, livsforsikringspremie, kontingenter, gaver forretningen gir.

Krediteres for: Nye kapitalinnskudd i kontanter eller andre aktiva som kan nyttiggjøres av forretningen. (En kan også istedenfor kreditere kapitalkonto).

Avslutning: Eventuelt ubetalte skatter føres debet privatkonto og kredit balansekonto. Det samlede privatforbruk føres deretter kredit privatkonto og debet kapitalkonto.

Åpning: Eventuelt ubetalte skatter føres på creditsiden.

### 38. Reklamasjoner.

Bagatellmessige reklamasjoner fører en på konto for returer og rabatter. De vesentlige reklamasjoner, som kan ha ødeleggende virkning på resultatet for en hel sesong, bør skilles ut på egen konto.

Debiteres for: Vesentlige reklamasjoner.

Avslutning: Differansen føres kredit konto for reklamasjoner og debet taps- og vinningskonto.

### 39. Redskaper.

En bør i stedet for denne konto kunne nytte inventarkonto. Dersom kontoen nyttes, behandles den som inventarkonto.

### 40. Reise og representasjon.

Debiteres for: Utlegg til reise og representasjon.

Krediteres for: Refunderte reise- og representasjonsutgifter.

Avslutning: Eventuell refusjon av utgifter som ikke er bokført, føres kredit konto for reise og representasjon og debet balansekonto. Differansen føres deretter kredit konto for reise og representasjon og debet indirekte omkostningskonto.

Åpning: Eventuelt ikke bokført refusjon føres til debet.



#### 41. Rentekonto.

Debiteres for: Rentetap, diskonto. Renteskatt føres ikke på denne konto.

Krediteres for: Rentevinning brutto før renteskatten er trukket fra.

Avslutning: Opptjente, ikke bokførte renter føres kredit rentekonto og debet balansekonto (brutto). Skyldige ikke bokførte renter føres debet rentekonto og kredit balansekonto. (Om en ikke vet nøyaktig rentebeløpets størrelse, kan en ta tilnærmete tall på grunnlag av erfaring). I tilfelle opptjente ikke bokførte renter ei renter av bankinnskudd, blir beregnet renteskatt ikke å føre her, men under avslutningen av konto for renteskatt. Se denne. Debetsummen på konto føres til indirekte omkostningskonto debet og rentekontos kredit. Kreditsummen på konto føres debet rentekonto og kredit taps- og vinningskonto.

Åpning: Opptjente, ikke bokførte renter føres til debet. ubetalt, ikke bokførte renter føres til kredit.

#### 42. Renteskatt.

Debiteres for: Trukket renteskatt og bankens konto (konti) er kreditert.

Avslutning: Beregnet renteskatt føres debet konto for renteskatt og kredit balansekonto. Differansen føres deretter kredit konto for renteskatt og debet enten taps- og vinningskonto eller privatkonto etter valg.

Åpning: Beregnet renteskatt føres til kredit.

#### 43. Reservefondets konto.

Krediteres for: Det avsatte reservefond.

Avslutning: Ny avsetning til reservefond føres kredit Reservefondets konto og debet taps- og vinningskonto. Når reservefondet nyttes til å dekke *årets underskudd*, føres det nyttete beløp debet reservefondets konto og kredit taps- og vinningskonto. Balansen føres debet reservefondets konto og kredit balansekonto.

Åpning: Balansen føres til kredit.

#### 44. Returer og rabatter.

En må nøye påse at alle returer og rabatter blir ført på denne konto. I motsatt fall vil det regnskapsskjema som blir nyttet fra årsskiftet 1942—43 vise at De har gitt gjennomsnittlig mer enn tillatt for de innkjøpte varer eller solgt for høyere priser enn tillatt.

Debiteres for: Returer fra kunder og rabatter vi gir kunder.

Krediteres for: Returer til leverandører og rabatter vi får hos dem.

Avslutning: Differansen f res til taps- og vinningskonto.

#### 45 Riskontrokonto.

Det er å anbefale å nytte en konto for kunder (debitorer) og en konto for leverandører (kreditorer). Det vil gi et mer direkte bilde av fordringer og gjeld. Dessuten byr det på den fordel at det er lettere å finne eventuelle differanser mellom spesifikasjonssummene og hovedbokssummen. Foretrekker en likevel å nytte riskontrokonto, behandles den slik:

Debiteres for: Salg til kunder, betaling til leverandører, returer til leverandører og rabatter fra leverandører (NB. Konto for returer og rabatter).

Krediteres for: Betaling fra kunder, fakturaer og notaer fra leverandører (sluttsedler), rabatter vi gir kunder og returer fra kunder (NB. Konto for returer og rabatter).

Avslutning: Sum debitorer føres kredit riskontrokonto og debet balansekonto. Sum kreditorer føres debet riskontrokonto og kredit balansekonto. Kontoen skal stemme.

Åpning: Sum debitorer føres til debet. Sum kreditorer føres til kredit.

#### 46. Salt.

Konto for salt nyttes ved samme høve som konto for is, og behandles i tilfelle på samme måte. Se konto for is.

#### 47. Skattetrekk.

Debiteres for: Betalt skatt trukket i lønn.

Krediteres for: Trukket skatt og kassakonto er debitert. (Se eksempel).

Avslutning: Trukket skatt som ikke er betalt til myndighetene føres debet »Skattetrekk« og kredit balansekonto.

Åpning: Ubetalt trukket skatt føres til kredit.

#### Eksempel på bokføring av skattetrekk:

Tekst	Kassakonto		Lønningskonto		Skattetrekk	
	Debet	Kredit	Debet	Kredit	Debet	Kredit
Kontantlønn brutto		800,—	800,—			
Skattetrekk . . . . .	100,—					100,—

#### 48. Sosiale omkostninger.

Debiteres for: Arbeidsgiverens andel i sykekassepenger, premier til Rikstrygdeverket og alle omkostninger som pålegges arbeidsgiveren av sosiale grunner.

Krediteres for: Refusjoner.

Avslutning: Differansen føres kredit sosiale omkostninger og debet indirekte omkostningskonto.

#### 49. Taps- og vinningskonto.

Konto til hjelp ved avslutningen av regnskapet. Se nøye etter i kontoregisteret hvilke konti som skal sluttet av mot denne konto.

Debiteres for: Tap og kontoen som viser tap er kreditert.

Krediteres for: Vinning og kontoen som viser vinning er debitert.

Avslutning: Er kreditsiden størst, føres vinningen fra debetsiden av taps- og vinningskonto til kreditsiden av kapitalkonto. Er der flere eiere, deles vinningen kontraktsmessig, og hver eiers andel føres debet taps- og vinningskonto og kredit de enkelte kapitalkonti. Er debetsiden størst, føres tapet kredit taps- og vinningskonto og debet kapitalkonto (eventuelt de enkelte kapitalkonti etter deling).

I *aksjeselskaper* har en valget mellom to framgangsmåter:

1. Vinningen føres debet taps- og vinningskonto og kredit konto for overskudd til disposisjon, i påvente av generalforsamling.
2. Vinningen føres debet taps- og vinningskonto og kredit balansekonto i påvente av generalforsamling.

I begge fall blir vinningen å føre kredit respektive konto for overskudd eller taps- og vinningskonto ved åpningen av bøkene det neste år.

#### 50. Telefoner og telegrammer.

Handelsomkostningers konto kan nyttes i stedet.

Debiteres for: Telefon- og telegramutlegg.

Krediteres for: Refundert telefon- og telegramutlegg.

Avslutning: Ubetalte telefon- og telegramregninger (eventuelt anslagsvis) føres debet telefoner og telegrammer og kredit balansekonto. Differansen på konto føres kredit telefoner og telegrammer og debet indirekte omkostningskonto.

Åpning: Ubetalte telefon- og telegramregninger føres til kredit.

#### 51. Trygdekassen.

Kontoen behandles som konto for skattetrekk. Se eksemplet for bokføring av trekk. Arbeidsgiverens andel ( $\frac{1}{6}$ ) føres kredit Trygdekassen og debet sosiale omkostninger.

#### 52. Varekonto.

*Merk:* Det skal opprettes en konto for hver varesort, og kontoen får navn etter varesorten.

Debiteres for: Varens *virkelige* innkjøpsverdi. Varens *kalkulerte* direkte omkostninger.

Krediteres for: Varens salgsverdi.

Avslutning: Kontoen debiteres for sin andel i de indirekte omkostninger. (Se indirekte omkostningskonto) og for *varebeholdningens* kalkulerte direkte omkostninger (se direkte omkostningskonto). De *opptalte beholdninger* av varer føres til kalkulasjonsverdi. (Se beregningsmåte nedenfor) kredit varekonto og debet balansekonto. Den kalkulerte vinning føres deretter debet varekonto og kredit taps- og vinningskonto.

Åpning: Varebeholdningen føres til debet.

*Eksempel på beregning av varebeholdningens kalkulasjonsverdi:*

Opplysninger: *Varebeholdningen* utgjør 2000 kg og er kjøpt inn for kr. 0,70 pr. kg. *De direkte omkostninger* er etter hovedkalkylen kr. 0,25 pr. kg. *De indirekte omkostninger*, som ved avslutningen falt på denne varesort utgjorde i alt kr. 1.500,00.

Statistikkboken viser at vi i alt har solgt 48.000 kg av denne varesort.

*En kan da trekke denne slutning:*

Det solgte kvantum .....	48.000 kg
og det usolgte kvantum .....	2.000 »
	<u>Tilsammen 50.000 kg</u>

har medført  $\frac{\text{kr. } 1.500,00}{50.000} = \text{kr. } 0,03$  pr. kg i indirekte omkostninger.

*Varebeholdningens kalkulasjonsverdi blir:*

Beholdning 2000 kg a kr. 0,70 .....	kr. 1.400,00
Direkte omkostninger 2000 kg a kr. 0,25 »	500,00
Indirekte omkostninger 2000 kg a kr. 0,03 »	60,00
	<u>Varebeholdningens kalkulerte verdi kr. 1.960,00</u>

### 53. Vekselkonto.

Debiteres for: Veksler fra våre kunder.

Krediteres for: Veksler som innfries.

Avslutning: Balansen føres kredit vekselkonto og debet balansekonto.

Åpning: Balansen føres til debet.

Merk: Når en veksel blir fornyet, føres vekselen kredit vekselkonto og debet akseptantens konto. Kontant avdrag kredit akseptantens konto. Den nye veksel debet vekselkonto og kredit akseptantens konto. Renter og omkostninger ved fornyingen som godtgjøres oss, føres kredit rentekonto.

## IV. Eksempler på bokføring og avslutning.

Det er naturlig først å ta for seg eksempler på *postering*. Av omsyn til plassen er det ikke mulig å vise postene i rubrikkbok, derfor blir løsningen vist på de enkelte konti hver for seg. Eksempelene er tatt fra det område der vanskelighetene skulde melde seg: Varekonto og direkte omkostningskonto. Hver enkelt post har fått sitt nummer, som svarer til posten som er vist på konto.

*Posteringstilfelle:*

1. Faktura (sluttseddel) for kjøp av tre forskjellige varesorter: A, B og C for i alt kr. 3.650,00. (1 selger).
2. Varekjøpet blir betalt kontant til selgeren.
3. Arbeidspenger for vare A (kr. 35,00) og vare B (kr. 72,50) blir betalt under ett (1 regning) med kr. 107,50.
4. Arbeidspenger for vare C blir betalt med kr. 45,00.

5. Emballasje til vare A blir kjøpt kontant for kr. 150,00.
6. Emballasje til vare B blir tatt av egen beholdning. Verdi kr. 200,00.
7. Is til vare B og C blir kjøpt kontant for kr. 51,00. En regner at det er gått med dobbelt så meget is til vare B som til vare C.
8. Is til vare A blir tatt fra egen beholdning (verdi kr. 30,00).
9. Kalkulerte direkte omkostninger skal føres. I den daglige kalkulasjonsbok blir regnet ut (se eksempel kapitel II) at det blir for vare A kr. 450,00, vare B kr. 415,00 og for vare C kr. 140,00.
- 10a. Frakt for vare A, B og C (ved innkjøpet) blir betalt kontant med kr. 300,00.
- 10b. Frakt for vare A, B og C (ved innkjøpet) blir godskrevet eget fartøy. (Vi har ikke nyttet leiet fartøy).
11. Salg av vare A, B og C til 1 kjøper for kr. 5.200,00.

*Løsning:*

D	Kassakonto.	K
	2) . . . . kr. 3.650,—	
	3) . . . . - 107,50	
	4) . . . . - 45,—	
	5) . . . . - 150,—	
	7) . . . . - 51,—	
	10a) . . - 300,—	

D	Leverandør.	K
2) . . . . kr. 3.650,—	1) . . . . kr. 3.650,—	

D	Varekonto A.	K
1) . . . . kr. 1.800,—	11) . . kr. 2.500,—	
9) . . . . - 450,—		

D	Direkte omk. A.	K
3) . . . . kr. 35,—	9) . . . . kr. 450,—	
5) . . . . - 150,—		
8) . . . . - 30,—		
10a og b) 150,—		

D	Varekonto B.	K
1) . . . . kr. 1.400,—	11) . . kr. 2.000,—	
9) . . . . - 415,—		

D	Direkte omk. B.	K
3) . . . . kr. 72,50	9) . . . . kr. 415,—	
6) . . . . - 200,—		
7) . . . . - 34,—		
10 a og b) 100,—		

D	Varekonto C.	K
1) . . . . kr. 450,—	11) . . kr. 700,—	
9) . . . . - 140,—		

D	Direkte omk. C.	K
4) . . . . kr. 45,—	9) . . . . kr. 140,—	
7) . . . . - 17,—		
10 a og b) 50,—		

D	Emballasjekonto.	K
	6) . . . . - 200,—	

D	Iskonto.	K
	8) . . . . kr. 30,—	

D	Fartøyets driftskonto.	K
	10b) - 300,—	

D	Kundekonto.	K
11) . . kr. 5.200,—		

Dersom en må ha klart for seg at den enkelte direkte omkostningskonto på debetsiden har de *virkelige* omkostninger, og på kreditsiden de *kalkulerte* direkte omkostninger, vil en av ovenstående eksempel kunne dra disse slutningene.

*Direkte omkostningskonto A* viser sum virkelige omkostninger kr. 365,00 og kalkulerte omkostninger kr. 450,00. Enten må det da være en alvorlig feil i kalkylen eller også — hva er mer sannsynlig — må noen av de direkte omkostningene vi har kalkulert med, enno ikke være betalt.

*Direkte omkostningskonto B* viser sum virkelige omkostninger kr. 406,50 og kalkulerte omkostninger kr. 415,00. Her er det slett ikke sikkert at det er noen ubetalte omkostninger som er årsaken. En kalkyle kan en selv ikke med sin beste vilje få så nøyaktig at den etterpå viser seg å stemme på nærmeste krone. Men hvis kalkylen er god, skal alle unøyaktighetene i det lange løp praktisk talt oppheve hverandre. Når året er gått, får en se hvor nøyaktig ens kalkyle har vært.

*Direkte omkostningskalkyle C* gir anledning til de samme refleksjoner som direkte omkostningskonto A.

Som det neste eksempel er valgt en *avslutning av bøkene*. Det er tatt med bare et fåtall konti fordi hensikten først og fremst er å demonstrere de »nye« konti. Beløpene er avrundet til nærmeste hele kr. 100,00. Tallene er lave og *har intet med virkeligheten å gjøre*. De tjener likevel sitt formål.

Hovedboken viser før avslutningen disse summer:

Kassakonto .....	kr. 17.000,00	kr. 15.000,00
Debitorers konto .....	» 10.000,00	» 7.000,00
Kreditorers konto .....	» 4.000,00	» 6.000,00
Inventarkonto .....	» 1.000,00	
Vare A .....	» 8.000,00	» 9.000,00
Vare B .....	» 9.000,00	» 10.000,00
Direkte omkostninger vare A .....	» 3.500,00	» 3.800,00
Direkte omkostninger vare B .....	» 2.900,00	» 2.900,00
Handelsomkostningskonto .....	» 2.100,00	
Lønningskonto .....	» 2.000,00	
Privatkonto .....	» 3.500,00	
Kapitalkonto .....		» 9.300,00
	<u>kr. 63.000,00</u>	<u>kr. 63.000,00</u>

Opplysninger til avslutningen:

1. Inventaret skrives ned 10 %.
2. Beholdning av vare A etter kalkulert kostpris kr. 3.100,00.
3. Beholdning av vare B etter kalkulert kostpris kr. 5.000,00.
4. Ubetalte direkte omkostninger vare A kr. 1.000,00.
5. Ubetalte direkte omkostninger vare B kr. 700,00.

6. Ubetalt kommune- og statsskatt kr. 250,00.
7. Kalkulerte direkte omkostninger for beholdning av vare A kr. 500,00.
8. Kalkulerte direkte omkostn. for beholdning av vare B kr. 1.000,00.
9. Av de indirekte omkostninger (jfr. beregningsmåte vist under indirekte omkostningskonto) faller på vare A kr. 1.800,00 og på vare B kr. 2.300,00.

Under avslutningen vil det være nummerhenvisning til de poster som er nevnt ovenfor.

*Løsning:*

Debet	Kassakonto.	Kredit	
Diverse .....	kr. 17.000,—	Diverse .....	kr. 15.000,—
		Balansekonto .....	- 2.000,—
	<u>kr. 17.000,—</u>		<u>kr. 17.000,—</u>
Balanse .....	kr. 2.000,—		

Debet	Debitorers konto.	Kredit	
Diverse .....	kr. 10.000,—	Diverse .....	kr. 7.000,—
		Balansekonto .....	- 3.000,—
	<u>kr. 10.000,—</u>		<u>kr. 10.000,—</u>
Balanse .....	kr. 3.000,—		

Debet	Kreditorers konto.	Kredit	
Diverse .....	kr. 4.000,—	Diverse .....	kr. 6.000,—
Balansekonto .....	- 2.000,—		
	<u>kr. 6.000,—</u>		<u>kr. 6.000,—</u>
		Balanse .....	kr. 2.000,—

Debet	Inventarkonto.	Kredit	
Diverse .....	kr. 1.000,—	Taps- og vinningskto. (1) kr.	100,—
		Balansekonto .....	- 900,—
	<u>kr. 1.000,—</u>		<u>kr. 1.000,—</u>
Balanse .....	kr. 900,—		

Debet	Vare A.	Kredit
Diverse . . . . . kr. 8.000,—	Diverse . . . . . kr. 9.000,—	
Direkte omk. A (7) .. - 500,—	Balanskonto (2) .... - 3.100,—	
Indir. omk.kto. (9).... - 1.800,—		
Taps- og vinningskonto - 1.800,—		
kr. 12.100,—		kr. 12.000,—
Balanse . . . . . kr. 3.100,—		

Debet	Vare B.	Kredit
Diverse . . . . . kr. 9.000,—	Diverse . . . . . kr. 10.000,—	
Direkte omk. B (8) .. - 1.000,—	Balanskonto (3) .... - 5.000,—	
Indir. omk.kto. (9) .. - 2.300,—		
Taps- og vinningskonto - 2.700,—		
kr. 15.000,—		kr. 15.000,—
Balanse . . . . . kr. 5.000,—		

**Direkte omkostninger A.**

Diverse . . . . . kr. 3.500,—	Diverse . . . . . kr. 3.800,—
Interimskonto for om- kostninger (4) ..... - 1.000,—	Vare A (7) ..... - 500,—
kr. 4.500,—	Taps- og vinningskonto - 200,—
	kr. 4.500,—

Debet	Direkte omkostninger B.	Kredit
Diverse . . . . . kr. 2.900,—	Diverse . . . . . kr. 2.900,—	
Interimskonto for om- kostninger (5) ..... - 700,—	Vare B (8) ..... - 1.000,—	
Taps- og vinningskonto - 300,—		
kr. 3.900,—		kr. 3.900,—

Debet	Handelsomkostningers konto.	Kredit
Diverse . . . . . kr. 2.100,—	Indirekte omk.kto. .... kr. 2.100,—	

Debet	Lønningskonto.	Kredit
Diverse . . . . . kr. 2.000,—	Indirekte omk.kto. .... kr. 2.000,—	



Debet	<b>Indirekte omkostningskonto.</b>	Kredit
Handelsomkostn. kto. kr. 2.100,—		Vare A (9) ..... kr. 1.800,—
Lønningskonto ..... - 2.000,—		Vare B (9) ..... - 2.300,—
	<u>kr. 4.100,—</u>	
		<u>kr. 4.100,—</u>

Debet	<b>Interimskonto for omkostninger.</b>	Kredit
Balanskonto ..... kr. 1.700,—		Direkte omk. A (4) .. kr. 1.000,—
		Direkte omk. B (5) .. - 700,—
	<u>kr. 1.700,—</u>	
		<u>kr. 1.700,—</u>
		Balanse ..... kr. 1.700,—

Debet	<b>Privatkonto.</b>	Kredit
Diverse ..... kr. 3.500,—		Kapitalkonto ..... kr. 3.750,—
Balanskonto ..... - 250,—		
	<u>kr. 3.750,—</u>	
		<u>kr. 3.750,—</u>
		Balanse ..... kr. 250,—

Debet	<b>Kapitalkonto.</b>	Kredit
Privatkonto ..... kr. 3.750,—		Diverse ..... kr. 9.300,—
Balanskonto ..... - 10.050,—		Taps- og vinningskonto - 4.500,—
	<u>kr. 13.800,—</u>	
		<u>kr. 13.800,—</u>
		Balanse ..... kr. 10.050,—

Debet	<b>Balanskonto.</b>	Kredit
Kassakonto ..... kr. 2.000,—		Kreditorers konto .... kr. 2.000,—
Debitorers konto .... - 3.000,—		Interimskonto for omk. - 1.700,—
Inventarkonto ..... - 900,—		Privatkonto (6) ..... - 250,—
Varekonto A (2) ..... - 3.100,—		Kapitalkonto ..... - 10.050,—
Varekonto B (3) ..... - 5.000,—		
	<u>kr. 14.000,—</u>	
		<u>kr. 14.000,—</u>

Debet	<b>Taps- og vinningskonto.</b>	Kredit
Inventarkonto (1) .... kr. 100,—		Varekonto A ..... kr. 1.800,—
Direkte omk. A ..... - 200,—		Varekonto B ..... - 2.700,—
Kapitalkonto ..... - 4.500,—		Direkte omk. B..... - 300,—
	<u>kr. 4.800,—</u>	
		<u>kr. 4.800,—</u>

Forklaring av framgangsmåten kan ikke være nødvendig. Behandlingen av det enkelte konti er helt i samsvar med beskrivelsen av de enkelte konti i forrige kapitel og en kan vise til dette.

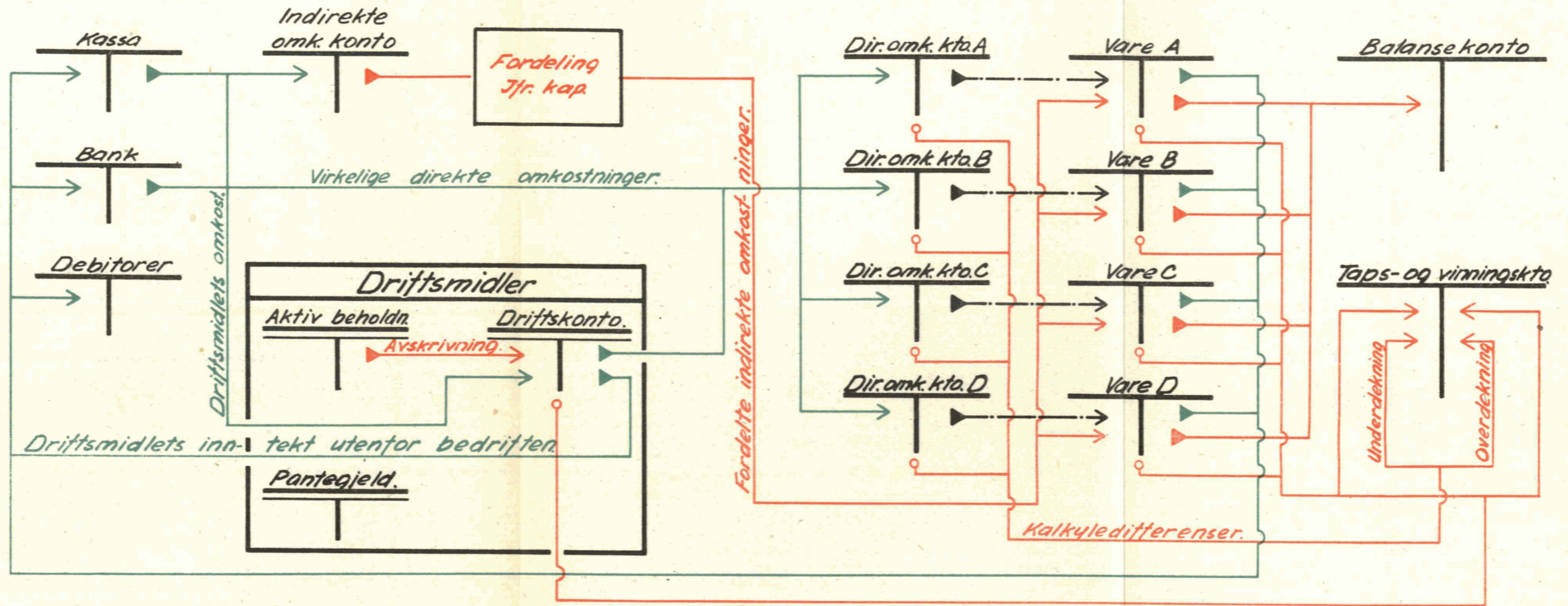
Merk hvorledes en no kan lese seg til opplysninger av taps- og vinningskonto.

*Om vare A* forteller den at kalkylen av de direkte omkostninger er satt for lavt, der er udekket en del av dem. Den kalkulerte vinning på varen er kr. 1.800,00, men den virkelige vinning er kr. 1.600,00.


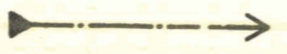

Hvilke refleksjoner gjør De over *vare B*?

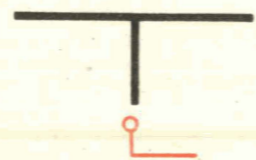
# Bilag E

# Omkostningsregnskapet.

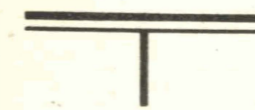


### Tegnforklaring:

-  Virkelige tall.
-  Kalkulerede tall.
-  Avslutningsposterings.



Differensen på konto føres til taps- og vinningskonto.



Flere konti av samme sort.