



Kameralregnskap - del 2: forvaltningskameralistikk



NORVALD MONSEN

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

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

INNLEDNING

Opprinnelig ble kameralregnskapet utviklet for den offentlige budsjettkoblede kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) (*forvaltningskameralistikk*), og hovedformålet med denne formen for kameralregnskap er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter (pengeforvaltning) innenfor de finansielle rammene i et politisk vedtatt budsjett (budsjettkontroll). Dessuten er kontrollen av at ingen penger mottas eller betales ut av en person (f.eks. kommunekassereren), uten at det først er gitt en betalingsanordning (betalingsanvisning) av en annen person som har myndighet til dette (f.eks. rådmannen) en viktig kameral målsetting (betalingskontroll).

Det norske kommuneregnskapet er sterkt påvirket av forvaltningskameralistikken i den forstand at hovedformålene med kommuneregnskapet samsvarer med de kameral finansielle formålene (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll) (Monsen, 2004).



Formålet med denne artikkelen er å gi en innføring i forvaltningskameralistikken, hvor anordningsprinsippet står sentralt.

Av spesiell interesse er det å understreke at det finansielle anordningsprinsippet som brukes i kommuneregnskapet har sin opprinnelse i forvaltningskameralistikken (Monsen, 2006, 2008). Anordningsprinsippet (tysk: *Anordnungsprinzip*) er med andre ord et viktig pengeregnskapsprinsipp som brukes både i forvaltningskameralistikken (som er et pengeregnskap) og i det norske kommuneregnskapet (som også er et pengeregnskap).

Formålet med denne artikkelen er å gi en innføring i forvaltningskameralistikken, hvor anordningsprinsippet står sentralt. En god forståelse for anordningsprinsippet bruk i forvaltningskameralistikken vil nemlig bidra til økt forståelse for hvorfor anordningsprinsippet, riktignok

i en modifisert versjon, også står sentralt i det norske kommuneregnskapet.

FORVALTNINGSKAMERALISTISK ENKEL BOKFØRING

Forvaltningskameralistikken bruker den kameralistiske kontoen, som består av to sider, nemlig inntekter og utgifter (se tabell 1), samt det enkle bokholderis prinsipp. Denne bokføringsmetoden kan betegnes *forvaltningskameralistisk enkel bokføring*. I dette avsnittet forklares denne bokføringsmetoden verbalt, og i etterfølgende avsnitt illustreres den ved hjelp av talleksempler.

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

Tabell 1: Den kameralistiske kontoen.

Kolonnen *Rester brakt frem (RF)* viser beløp som bringes frem fra tidligere perioder. På inntektssiden vises inntektsrester (fordringer) og på utgiftssiden vises utgiftsrester (forpliktelse) som ennå ikke er betalte. Innenfor forvaltningskameralistikken rapporteres kun fordringer og forpliktelser, som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte. RF-kolonnene representerer balansekolonner ved begynnelsen av perioden, fordi utestående beløp fra foregående periode bringes frem som inngående beløp i denne perioden. Kolonnen *Anordning (AO)* viser hvilke inntekter og utgifter som det er gitt betalingsanordninger for. På inntektssiden bokføres inntekter som er anordnet for innbetaling, mens utgifter som er anordnet for utbetaling bokføres på utgiftssiden. Studerer vi AO-kolonnene loddrett, får vi en oversikt over de totalt anordnede inntekter (på inntektssiden) og de totalt anordnede utgifter (på utgiftssiden). Forskjellen mellom AO-inntekter og AO-utgifter viser dermed kommunens anordnede nettoinntekt og representerer et pegeresultat.

Kolonnen *Virkelig utfall (V)* har en dobbel funksjon: For det første er den en oppgjørskolonne for de anordnede beløp (RF og/eller AO) ved at kolonnen viser hvor mye av de anordnede beløp som i perioden er innbetalt (på inntektssiden) eller utbetalt (på utgiftssiden). For det andre viser kolonnen, når vi studerer den loddrett, periodens umiddelbare innbetalinger (på inntektssiden) og umiddelbare utbetalinger (på utgiftssiden). Denne kolonnen tilsvarer derfor de kontoene innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som viser pengetransaksjonene (dvs. konto-

ene kasse og bank). V-kolonnen kan også inneholde noen fiktive pengetransaksjoner (se eksempel 4 nedenfor), men disse beløpene vil bli bokført med samme beløp på inntekts- og utgiftssidene, slik at differansen mellom sum V-inntekter og sum V-utgifter alltid vil tilsvare nettoendringen på kontoene kasse og bank.

Kolonnen *Rester overført (R)* viser hvilke av tidligere anordnede beløp (RF+AO) som ennå ikke er innbetalt (på inntektssiden) eller utbetalt (på utgiftssiden) (V). Dermed viser denne kolonnen utestående beløp i form av fordringer (på inntektssiden) og forpliktelser (på utgiftssiden) ved slutten av perioden, og utgjør således en balansekolonne (utgående balanse) hvor beløpene herfra overføres til kolonnen *Rester brakt frem (RF)* i kommende periode. Innenfor forvaltningskameralistikken er det kun fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsanordninger for, men som ennå ikke er betalte, som rapporteres i R-kolonnen.

Ifølge de kameral bokføringsreglene kan ingen transaksjoner registreres i utfallskolonnen (V) uten en samtidig eller tidligere registrering i anordningskolonnen (AO). Dette kravet har sammenheng med det generelle kravet i offentlig sektor som sier at penger ikke kan mottas eller betales ut av en person (f.eks. kommunekassereren), uten at det tidligere er gitt, eller samtidig gitt, en betalingsanordning av en annen person som har myndighet til dette (f.eks. rådmannen). Når det gjelder sammenhengen mellom de fire forskjellige kolonnene på den kameralistiske kontoen, kommer den til uttrykk i form av den kameralistiske balanseligningen, som gjelder separat både på inntekts- og utgiftssiden:

Rester overført = Rester brakt frem + årets anordning - virkelig utfall

$$R = RF + AO - V$$

Dette betyr at transaksjonene bokføres horisontalt på én side, dvs. *enten* på inntektssiden *eller* på utgiftssiden til én konto, og det enkle bokholderis prinsipp brukes.

res på utgiftssiden av den kameralistiske kontoen. I år 1 er det oppstått en utgift på 300 for sosialytelser. Det er gitt en betalingsanordning for dette beløpet i år 1 (Utgifter-AO=300), men kun 200 blir utbetalt dette året (Utgifter-V=200). Dette betyr at ved utgangen av år 1 er det en utgiftsrest (betalingsforpliktelse) på 100 som overføres til neste år (Utgifter-R=100) (se tabell 2).

TALLEKSEMPLER

Eksempel 1: Utgifter (forpliktelse til utbetalinger) bokføres

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Sosialytelser								
Betalingsanordning						300		
Betaling							200	
Rest overført								100
						300	200	100

Tabell 2

Utgiftsresten ved utgangen av år 1 overføres som rest fra tidligere år på den kameralistiske kontoen for år 2 (Utgifter-RF=100). Når denne utgiftsresten blir betalt, bokføres betalingsbeløpet i utfallskolonnen (Utgifter-V=100). Dermed er det ingen utgiftsrest (forpliktelse) å overføre til etterfølgende år (Utgifter-R=0) (se tabell 3).

År 2	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Sosialytelser								
Rest brakt frem					100			
Betaling							100	
Rest overført								0
					100		100	0

Tabell 3

Eksempel 2

Inntekter (krav på innbetalinger) fra tjenestelevering bokføres på inntektssiden av den kameralistiske kontoen. I år 1 er det oppstått en slik inntekt på 600 fra utleie av en leilighet, og en innbetalingsanordning for dette beløpet er gitt (Inntekter-AO=600). Av dette beløpet innbetales 400 i år 1 (Inntekter-V=400), mens 200 overføres som inntektsrest (fordring) til neste år (Inntekter-R=200) (se tabell 4).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Utleie								
Betalingsanordning		600						
Betaling			400					
Rest overført				200				
		600	400	200				

Tabell 4



Inntekter (krav på innbetalinger) fra tjenestelevering bokføres på inntektssiden av den kameralistiske kontoen.

Inntektsresten på 200 fra år 1 bringes frem som en utestående inntektsrest (fordring) ved begynnelsen av år 2 (Inntekter-RF=200). Når dette restbeløpet innbetales i år 2, regnskaps-

føres 200 som en innbetaling i utfallskolonnen (Inntekter-V=200). Dermed blir det ingen inntektsrest (fordring) ved utgangen av år 2 (Inntekter-R=0) (se tabell 5).

År 2	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Utleie								
Rest brakt frem	200							
Betaling			200					
Rest overført				0				
	200		200	0				

Tabell 5

Eksempel 3

En kommune mottar en innbetaling på 500 fra staten i år 1, som skal betales videre som utlån til husbyggere i år 2. Bokføringen på den kameralistiske kontoen blir som følger: På kameralkontoens inntektsside må gjeldsinntekten, dvs. inntekten som medfører en forpliktelse til viderebetaling, bokføres som innbetalingsanordning i AO-kolonnen (Inntekter-

AO=500) og som kontantinnbetaling i V-kolonnen (Inntekter-V=500). Den forpliktelsen som oppstår til viderebetaling, bokføres samtidig på kameralkontoens utgiftsside som forutgift i AO-kolonnen (Utgifter-AO=500, dvs. som såkalt anordningsmotbokføring). Ettersom viderebetalingen ikke skal finne sted før neste periode, oppstår det ved årsavslutningen i år 1 en utgiftsrest (dvs. betalingsforpliktelse) på 500 på kameralkontoens utgiftsside (Utgifter-R=500) (se tabell 6).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Låneformidling								
Mottatt beløp		500	500					
AO-bokføring						500		
Rest overført								500
		500	500			500		500

Tabell 6

Når betalingsforpliktelsen på 500 betales i år 2, bokføres utbetalingen i utfallskolonnen for år 2 på utgiftssiden (Utgifter-V=500). Denne utbetalingen sletter betalingsfor-

pliktsen som ble brakt frem fra foregående år (Utgifter-RF=500). Det blir dermed ingen restgjeld ved utgangen av år 2 (Utgifter-R=0) (se tabell 7).

År 2	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Låneformidling								
Rest brakt frem					500			
Betaling							500	
Rest overført								0
					500		500	0

Tabell 7

Eksempel 4

Det finnes en sentral bilavdeling som leier ut biler til andre avdelinger, inkludert skoleforvaltningen. Bilavdelingens ytelser til skoleforvaltningen til en verdi av 700 skal belastes skoleforvaltningen. Her dreier det seg om en naturalytelse fra en forvaltning til en annen. Kameralregnskapet, som baseres på regnskapsføring av betalingstransaksjoner må derfor «omgjøre» denne naturalytelsen til en pengeytelse. Dette blir gjort på den måten at man antar at naturalytelsen betales kontant

(fiktiv kontantbetaling), for at man dermed kan regnskapsføre denne fiktive pengetransaksjonen. Vi får dermed følgende bokføring på den kameralistiske kontoen: På bokføringsstedet Bilavdeling bokfører man en fiktiv innbetalingsanordning i anordningskolonnen (Inntekter-AO=700) og en fiktiv innbetaling i utfallskolonnen (Inntekter-V=700). På bokføringsstedet Skoleforvaltning bokfører man en fiktiv utbetalingsanordning i anordningskolonnen (Utgifter-AO=700) og en fiktiv kontantutbetaling i utfallskolonnen (Utgifter-V=700) (se tabell 8).

	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Bilavdeling								
Refusjon fra skoleavdelingen		700	700					
		700	700					
Skoleforvaltning								
Refusjon til bilavdelingen						700	700	
						700	700	

Tabell 8

Eksempel 5

En kommune låner 1.000 i begynnelsen av år 1 for å betale investeringsutgiften for en ny bil (se eksempel 6 nedenfor). Først gis det en innbetalingsanordning, som bokføres på kameralkontoens inntektsside (Inntekter-AO=1.000). Deretter kan låneinnbetalingen mottas og bokføres i utfallskolonnen på inntektssiden (Inntekter-V=1.000) (se tabell 9).

Ved slutten av året skal det betales et lånevdrag på 100. Først gis det en utbetalingsanordning, som bokføres i AO-kolonnen på utgiftssiden (Utgifter-AO=100). Deretter kan lånevdraget betales og bokføres i utfallskolonnen på kameralkontoens utgiftsside (Utgifter-V=100) (se tabell 9).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Langsiktig gjeld								
Lån mottatt		1.000	1.000					
Avdrag betalt						100	100	
		1.000	1.000			100	100	

Tabell 9

Eksempel 6

Kommunen bruker det mottatte lånet på 1.000 (se eksempel 5) til å betale investeringsutgiften for den nye bilen. Først må det gis en utbetalingsanordning, som bokføres på

kameralkontoens utgiftsside i anordningskolonnen (Utgifter-AO=1.000). Deretter kan investeringsutgiften betales og denne utbetalingen bokføres på kameralkontoens utgiftsside i utfallskolonnen (Utgifter-V=1.000) (se tabell 10).

År 1	Inntekter				Utgifter			
	RF	AO	V	R	RF	AO	V	R
Bil								
Investeringsutgift						1.000	1.000	
						1.000	1.000	

Tabell 10

KOMMENTAR

Forvaltningskameralistikken representerer den opprinnelige og viktigste varianten av kameralregnskap. Dens hovedformål er pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Og for å kunne oppfylle disse hovedformålene, er det et ufullstendig balanseregnskap som utarbeides.

Pengeforvaltning

Forvaltningskameralistikken fokuserer på pengevirkningen til inntektene og utgiftene. Ettersom det enkle bokholderis prinsipp er et prinsipp utviklet for bruk ved utarbeidelse av

pengeregnskap (se f.eks. Oettle, 1990), brukes dette prinsippet i kameralregnskapet. En annen grunn til bruken av det enkle bokholderis prinsipp, til forskjell fra bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp, er det faktum at enkel bokføring er mer fleksibel enn dobbel bokføring (Wysocki, 1965, s. 15). Bruken av det dobbelte bokholderis prinsipp krever nemlig at vi alltid må debitere én konto og kreditere en annen konto med samme beløp. Hvis vi derimot bruker det enkle bokholderis prinsipp, kan vi foreta en enkelt bokføring på én konto, hvis dette medfører at vi registrerer den

ønskede opplysningen. Alternativt kan vi foreta flere enkle bokføringer, hvis dette er nødvendig for å registrere de ønskede opplysningene. Ved å bruke det enkle bokholderis prinsipp og den kameralistiske kontoen (med fire ulike kolonner både på innteks- og utgiftssiden), er det ikke bare umiddelbare inn- og utbetalinger (i V-kolonnene) men også betalingsanordninger (i AO-kolonnene) som kan registreres, i tillegg til betalingsanordninger som ennå ikke er betalte (i R-kolonnene).

Hvis vi vender tilbake til talleksempelene ovenfor, ser vi at de umiddelbare inn- og utbetalingene bokføres i V-kolonnene. I denne forbindelse sier Mülhaupt (1987) følgende:

“Mens kjøpmannens bokføring til enhver tid trenger to forskjellige konti for å regnskapsføre en transaksjon (jf. det dobbelte bokholderis prinsipp), klarer kameralistikken seg med én konto, fordi enhver konto fremstiller en kombinasjon av to eller flere av kjøpmannens konti. Enhver ytelse rapporteres på resultat- og balansekonti og er direkte tilordnet en betalingstransaksjon eller en kreditt-transaksjon, noe som medfører at egne selvstendige konti for betalings- og kreditt-transaksjonene, som har sammenheng med disse ytelsene, ikke er nødvendig.” (Mülhaupt, 1987, s. 97; oversatt fra tysk)

Dette betyr at det ikke er nødvendig å ha en separat kassekonto innenfor kameralregnskapet. V-kolonnen på inntektssiden registrerer nemlig innbetalingene, og V-kolonnen på utgiftssiden registrerer utbetalingene. Det er derfor enkelt å få en oversikt over inn- og utbetalingene, ved ganske enkelt å studere V-kolonnene loddrett.

Budsjettkontroll

I den offentlige kjerneforvaltningen (slik som kommuekassen i en kommune) spiller budsjettet en svært viktig rolle, bl.a. ved fordelingen av offentlige (skatte)inntekter til ulike sektorer. Det er derfor viktig i neste omgang å sammenligne de virkelige (regnskapsførte) inntektene og utgiftene med de tilsvarende budsjetterte beløpene. Når det gjelder sammenligninger av budsjett- og regnskapstall, finnes det imidlertid mange misforståelser:

”Som spesielt WALB (1926, s. 234ff.) og WINCKELMANN (1950, s. 47f.) fremhever, er sammenligningen av det regnskapsresultatet som fremkommer i det kameralistiske kasseregnskapet med overslagene i budsjettet, kilden til mange misforståelser om det kameralistiske regnskapsvesenet. Misforståelsene beror på en forveksling av anordningsbeløpet (dvs. anordnet beløp i regnskapet) med de anordningsbeløpene som fremkommer i budsjettet. Budsjettert anordningsbeløp, som representerer planlagt forløp for den offentlige virksomheten med utgangspunkt

i budsjettgiverens ønsker, inneholder riktig nok vesentlige bindinger for den utførende forvaltningen, men det er likevel kun et planoverslag, som det kan og iblant må bli avvik fra. WALB (1926, s. 235f.) bemerker i denne forbindelse, at det finnes en *treddeling* av tallene, nemlig budsjett-tallene (rapportert i budsjettet), anordningstallene (dvs. anordnede betalingsbeløp rapportert i regnskapet; jf. AO-kolonnene i tabell 1) og utførte betalinger (dvs. utførte betalinger rapportert i regnskapet; jf. V-kolonnene i tabell 1), og i prinsipp er ingen av disse tallene (beløpene) identisk med de andre. Likedan som budsjettert anordnet beløp kan være forskjellig fra regnskapsført anordnet beløp, kan utført betaling stedvis igjen avvike fra regnskapsført anordnet beløp, noe som for eksempel inntreffer ved manglende betaling fra debitorer.” (Wysocki, 1965, s. 35; oversatt fra tysk, uthevelse i originalen)

Dette betyr at budsjettkontroll (dvs. sammenligning av budsjett- og regnskapstall) foregår innenfor rammen av forvaltningskameralistikken, men utenfor den kameralistiske kontoen, ettersom budsjett-tall ikke bokføres på denne kontoen (jf. kun regnskapstall er bokført på den kameralistiske kontoen i talleksempelene ovenfor). La oss vende tilbake til eksempel 1 og utvide det med budsjett-tall:

Budsjetterte utgifter til sosialytelser (hjemmehjelp) for år 1 er 350, slik som vedtatt av politikerne. Som en følge av reduksjonen i antall eldre personer med behov for hjemmehjelp, utstedte rådmannen i år 1 en betalingsanordning, hvor han instruerte kommunekassereren til å betale ut 300 (Utgifter-AO=300 i tabell 2), istedenfor budsjettebeløpet på 350 (bokføres *ikke* på den kameralistiske kontoen). På grunn av likviditetsproblemer i kommunen utbetalte imidlertid kommunekassereren kun 200 i år 1 (Utgifter-V=200 i tabell 2), og restbeløpet på 100 ble utbetalt i år 2 (Utgifter-V=100 i tabell 3). Innenfor rammen av forvaltningskameralistikken blir følgende sammenligning av budsjett- og regnskapstall foretatt for år 1 (som *supplement* til bokføringen av regnskapstallene på den kameralistiske kontoen, slik som vist i tabell 2):

År 1:

Budsjetterte utgifter (AO-budsjett-tall; fra budsjettet):
350

Regnskapsførte utgifter (AO-regnskapstall; fra den kameralistiske kontoen) -300

Budsjettavvik 50

Betalingskontroll

I tillegg til å kontrollere at pengeforvaltningen foregår innenfor den finansielle rammen i budsjettet (budsjett-



En slik rapportering vil nemlig være en fordel når det gjelder å oppfylle forvaltningskammeralistikkens hovedformål (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll).

kontroll), er det også viktig å kontrollere selve betalingsgjennomføringen (betalingskontroll). Ifølge Mülhaupt (1987) er den kameralistiske kontoen med AO-kolonner (betalingsanordninger) og V-kolonner (utførte betalinger) både på inntekts- og utgiftssiden spesielt utviklet for å bidra til denne viktige kontrollen. De to grunnleggende kameralistiske bokføringsreglene (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og $R=RF+AO-V$) skal nettopp bidra til å kontrollere at ingen penger mottas eller betales av en person, uten at han først har fått en betalingsanordning fra en annen person med slik anordningsmyndighet.

Hvis vi vender tilbake til eksempel 1 ovenfor (se tabell 2), ser vi at betalingskontrollen foregår ved at betalingsanordninger (AO-regnskapstall) sammenlignes med betalingerne (V-regnskapstall). I løpet av år 1 ble det utstedt en betalingsanordning på 300 ($Utgifter-AO=300$), men kun 200 ble utbetalt ($Utgifter-V=200$), noe som viser at utbetalingen var innenfor rammen av betalingsanordningen ($R=RF+AO-V=0+300-200=100$). Før restbeløpet på 100 utbetales i løpet av år 2, er det ikke behov for noen ny betalingsanordning. Dette skyldes at denne restbetalingen på 100 er en fullføring av den betalingsanordningen som ble gitt i år 1, men som ikke ble utført år 1 ($R=RF+AO-V=100+0-100=0$; se tabell 3).

La oss også se nærmere på eksempel 2 ovenfor. Her ble det gitt en innbetalingsanordning i år 1 på 600, som ble bokført i AO-kolonnen på inntektssiden (se tabell 4). Denne innbetalingsanordningen sammenlignes med tilsvarende budsjetterte inntekt. For å kunne forklare dette nærmere, la oss nå anta at AO-budsjettert inntekt også var 600, noe som innebærer at det ikke er noe budsjettavvik (som differanse mellom AO-budsjettert inntekt og AO-regnskapsført inntekt; $600-600=0$). Som en følge av at en av leieboerne ikke hadde penger til å betale husleien til kommunen i løpet av år 1, ble kun 400 ($Inntekter-V=400$ i tabell 4) av innbetalingsanordningen på 600 ($Inntekter-AO=600$ i tabell 4) mottatt som innbetaling i år 1. Forskjellen på 200 ($R=RF+AO-V=0+600-400=200$; se tabell 4) har med betalingsutførelsen (dvs. innbetalingsprosessen) å gjøre (en av leieboerne betalte ikke). Den har ikke noe med et eventuelt budsjettavvik å gjøre (jf. regnskapsført inntekt var identisk med budsjettert inntekt, nemlig 600). Som forklart ovenfor foregår derfor budsjettkontrollen ved å sammenligne budsjetterte inntekter (AO-budsjett-tall som hentes fra budsjettet) med regnskapsførte inntekter (AO-regnskapstall som hentes fra den kameralistiske kontoen). Betalingskontrollen foregår derimot på selve den kameralistiske kontoen, ved å sammenligne betalingsanordninger (AO-regnskapstall) og utførte betalinger (V-regnskapstall).

Ufullstendig balanseregnskap

Hvis vi ser nærmere på restkolonnene (RF og R), vil vi finne at de representerer ufullstendige balansekolonner innenfor forvaltningskammeralistikken. For det første er det kun inntektsrester (fordringer) og utgiftsrester (forpliktelses) som det er gitt betalingsanordninger for (og dermed bokført i AO-kolonnen) men som ennå ikke er betalte (og dermed ennå ikke bokført i V-kolonnen), som rapporteres i R-kolonnen (jf. $R=RF+AO-V$). For det første, langsiktig gjeld ved slutten av år 1 (se eksempel 5 med tabell 9) utgjør 900 (1.000-100). Dette beløpet fremkommer ikke i R-kolonnen (på utgiftssiden), fordi det ikke er gitt betalingsanordning for dette beløpet. For det andre fremkommer ikke bilen (anleggsmiddel) med 1.000 i R-kolonnen (på inntektssiden), fordi det ikke er gitt betalingsanordning for dette beløpet (se eksempel 6 med tabell 10).

Det er fullt mulig å utvide fortolkningen av restkolonnene på inntektssiden (RF og R) slik at fordringer som det ikke er gitt innbetalingsanordninger for samt anleggsmidler kan rapporteres i tillegg til fordringer som er anordnet for innbetaling, men ikke er innbetalte. På tilsvarende måte er det fullt mulig i restkolonnene på utgiftssiden (RF og R) å rapportere kortsiktig gjeld som det ikke er gitt utbetalingsanordninger for samt langsiktig gjeld i tillegg til gjeld som er anordnet for utbetaling, men ikke er utbetalt. En slik utvikling har nettopp funnet sted i kameralregnskapet, da forvaltningskammeralistikken ble videreutviklet til bedriftskameralistikk for bruk i offentlige bedrifter (se del 3 av denne artikkelserien; se også Monsen, 2003, 2009). Hvis derimot restkolonnene hadde blitt utvidet på denne måten innenfor rammen av forvaltningskammeralistikken, istedenfor innenfor rammen av bedriftskameralistikken, ville det blitt vanskeligere å oppfylle forvaltningskammeralistikkens hovedformål (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll). Dette skyldes at også fortolkningen av AO-kolonnene måtte blitt utvidet, hvis restkolonnene (RF og R) skulle representert fullstendige balansekolonner (dvs. ikke kun rapportere restbeløp som er anordnet for betaling, men ikke betalt, men derimot rapportere totale eiendeler og total gjeld; jf. $R=RF+AO-V$). Dessuten ville antallet fiktive betalinger i V-kolonnene måtte økes, selv om disse beløpene fortsatt ville blitt bokført med samme beløp i V-kolonnen på inntektssiden og i V-kolonnen på utgiftssiden (jf. eksempel 4 med tabell 8 ovenfor; se også del 3 av denne artikkelserien). En bedre strategi er å presentere et tillegg til selve den forvaltningskammeralistiske enkle bokføringen (f.eks. i form av noter), hvor det gis opplysninger om fordringer, gjeld (inkludert langsiktig gjeld) og eventuelt anleggsmidler, som det ikke er gitt betalingsanordninger for. Ved å gjøre dette, trenger vi ikke å endre fortolkningen av AO-kolonnene, som fortsatt

kan rapportere betalingsanordningene. Dessuten kan antallet fiktive betalinger i V-kolonnene holdes på et minimumsnivå. En slik rapportering vil nemlig være en fordel når det gjelder å oppfylle forvaltningskamaralistikkens hovedformål (pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll).

KONKLUSJON

Forvaltningskamaralistikken er utviklet for bruk i den budsjett-koplede offentlige kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) for å bidra til kontroll av offentlige (skatte-)inntekter innenfor de finansielle rammene i et politisk vedtatt budsjett, samt bidra til kontroll med selve betalingsutførelsen. Som påpekt ovenfor, er det enkle bokholderis prinsipp utviklet for bruk ved utarbeidelse av pengeregnskap. Derfor brukes dette prinsippet i kameraregnskapet. For å gjøre det enkelt å kontrollere at ingen betalinger foretas uten at det først er gitt betalingsanordninger, er anordningsprinsippet (dvs. bokføring av inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling) det viktigste regnskapsprinsippet i forvaltningskamaralistikken. Ifølge Mühlaupt (1987) er dette prinsippet så viktig at man bruker betegnelsen "anordnings-utførelsesregnskap" om forvaltningskamaralistikken. Den kamaralistiske kontoen med egne kolonner for anordnede betalinger (AO) og utførte betalinger (V) på både inntekts- og utgiftssiden er spesielt utformet for å ivareta betalingskontrollen, på den måten at anordnede og utførte betalinger automatisk sammenlignes på en enkel måte (ved å sammenligne AO- og V-kolonnene; jf. $R=RF+AO-V$).

Begrepet 'kasseregnskap' eller begrepet 'kontantstrømregnskap' (engelsk: *cash accounting*) brukes ofte når man refererer til et tradisjonelt offentlig regnskap. Fra omtalen ovenfor fremgår det imidlertid at dette ikke er informative begrep å bruke. De gir nemlig inntrykk av at et tradisjonelt offentlig regnskap kun rapporterer kontantstrømmene (umiddelbare inn- og utbetalinger). Selv om rapportering av kontantstrømmene er viktig (jf. V-kolonnene), fremgår det av denne artikkelen at i et tradisjonelt offentlig regnskap i form av forvaltningskamaralistikk, er det minst like viktig å rapportere betalingsanordningene (jf. AO-kolonnene) samt eventuelle betalingsanordninger som ikke er utførte i form av betalinger, og som dermed representerer inntektsrester (fordringer) eller utgiftsrester (forpliktelser) (jf. $R=RF+AO-V$). I tillegg er budsjettkontroll (dvs. sammenligning av budsjett- og regnskapstall) svært viktig innenfor et tradisjonelt offentlig regnskap i form av forvaltningskamaralistikk.

LITTERATAUR

- Monsen, N., Kameraregnskap (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2. utgave, 2003).
- Monsen, N., Kommuneregnskapet i Norge: en studie av kamaralistens og kjøpmannens påvirkning (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2004).
- Monsen, N., Anordningsprinsippet i kommuneregnskapet: et viktig finansielt regnskapsprinsipp, *Kommunal økonomi* (2006), nr. 8, s. 12-13.
- Monsen, N., Kommuneregnskapet: om behovet for et finansielt regnskap, *Kommunal økonomi* (2008), nr. 9, s. 14-18.
- Monsen, N., Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2009).
- Mühlaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- Oettle, K., Cameralistics. In E. Grochla and E. Gaugler (Eds.), *Handbook of German Business Management* (Berlin: C.E. Poeschel Verlag Stuttgart, 1990), p. 345-354.
- Walb, E., *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung* (Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde, 1926).
- Winckelmann, H., *Kamaralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben* (1950).
- Wysocki, K., *Kamaralistisches Rechnungswesen* (Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1965).