

# Forvaltningskameralistikk

– et alternativ til statsregnskapet og kommuneregnskapet

NORVALD MONSEN

Kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk ble utviklet i de tysktalende landene i det kontinentale Europa for bruk i offentlig sektor (kommuner, delstater og nasjonalstater, se f.eks. Buschor, 1994; Mülhaupt, 1987; Walb, 1926). Regnskapet er spesielt utviklet for å bidra til å oppfylle følgende finansielle målsettinger: pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Forvaltningen av offentlige inntekter (penger) skal nemlig foregå i samsvar med et politisk vedtatt budsjett for å finansiere offentlige utgifter, og det er også viktig å kontrollere selve betalingsutførelsen, spesielt siden det er mange enveis pengestrømmer (f.eks. skatteinnbetaling fra en skattyter til kommunen, uten direkte motytelse til skattyteren, og sosialhjelpsutbetaling fra kommunen til en sosialhjelpsmottaker, uten direkte motytelse fra sosialhjelpsmottakeren).

Disse kameralistiske finansielle målsettingene skiller seg sterkt fra lønnsomhetsmålsettingen til et privat regnskap (forretningsregnskap). Ved utarbeidelse av sistnevnte regnskap brukes kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, og som en følge av at denne bokføringsmetoden er spesielt utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap, er den mindre velegnet for bruk ved utarbeidelse av finansielle (penge)regnskap. Derfor brukes en annen bokføringsmetode ved utarbeidelse av et finansielt forvaltningskameralistisk regnskap, nemlig forvaltningskameralistisk enkel bokføring. Formålet med denne artikkelen er å gi en innføring i forvaltningskameralistikken, slik at vi kan bruke kunnskap om dette finansielle (penge)regnskapet i våre forsøk på å videreutvikle og forbedre statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge, som også er finansielle (penge)regnskap.

Artikkelen er strukturert som følger: Neste avsnitt tar utgangspunkt i et regnskaps to hovedbegrep, nemlig inntekter og utgifter, og fremhever at vi står overfor to ulike periodiseringsprinsipper som kan brukes ved periodiseringen av inntektene og utgiftene. Deretter gis det en oversikt over hovedoppgavene til et offentlig regnskap, og så følger en kort innledende introduksjon til forvaltningskameralistikken. Forvaltningskameralistikken forklares deretter mer inngående i det etterfølgende, først med søkelys på regnskapsavslutning og budsjettsammenligninger. Deretter brukes et talleksempel for å illustrere bokføring, regnskapsavslutning og budsjettsammenligninger innenfor forvaltningskameralistikken. I et eget kommentaravsnitt tas det utgangspunkt i talleksemplet for å forklare nærmere hvordan de fire oppgavene til et offentlig regnskap (budsjettkontroll, betalingskontroll, kassekontroll og resultatrapportering) ivaretas av forvaltningskameralistikken. Artikkelen konkluderer med at dagens versjoner av statsregnskapet og kommuneregnskapet bør erstattes av forvaltningskameralistikk. Det vil nemlig bidra til at både statsregnskapet og kommuneregnskapet vil kunne oppfylle de fire nevnte offentlige regnskapsoppgavene på en bedre måte enn i dag.

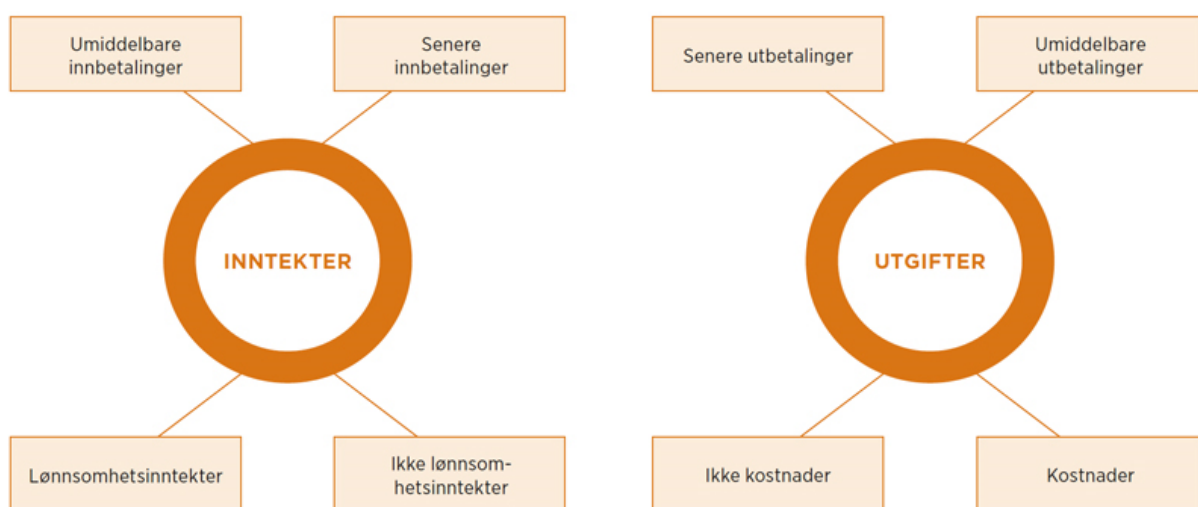
## Inntekter og utgifter

Hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter (Mülhaupt, 1987). *Inntekter* defineres som krav på innbetalinger, enten umiddelbart eller senere. *Utgifter* defineres som forpliktelser

til utbetalinger, enten umiddelbart eller senere. Det betyr at inntektene og utgiftene alltid vil ha en *finansiell (penge)virkning*, enten i den aktuelle regnskapsperioden (jf. umiddelbare inn- og utbetalinger) eller i senere regnskapsperioder (jf. senere inn- og utbetalinger). Denne pengevirkningen til inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i øverste del av figur 1.

Inntektene og utgiftene kan imidlertid også ha en ytterligere virkning (i tillegg til pengevirkningen), nemlig en *lønnsomhetsvirkning*, i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader. Til forskjell fra inntektenes og utgiftenes finansielle (penge)virkning, som påvirker en organisasjons pengebeholdning (kasse- og bankbeholdning), påvirker inntektenes og utgiftenes lønnsomhetsvirkning (i form av hhv. lønnsomhetsinntekter og kostnader) organisasjonens egenkapital (dvs. forskjellen mellom organisasjonens eiendeler og gjeld). Denne lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene kommer til uttrykk i nederste del av figur 1.

**FIGUR 1** Inntekter og utgifter (kilde: Mülhaupt, 1987, Abbildung 5, s. 75, oversatt fra tysk).



Dette betyr at inntektene og utgiftene kan periodiseres i samsvar med to ulike periodiseringsprinsipper, nemlig et finansielt periodiseringsprinsipp og et lønnsomhetsperiodiseringsprinsipp. Førstnevnte periodiseringsprinsipp – omtalt som *anordningsprinsippet* (inkludert kontantprinsippet) – brukes for å rapportere den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, og sistnevnte periodiseringsprinsipp – ofte upresist benevnt *periodiseringsprinsippet* – brukes for å rapportere lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene.

### Et offentlig regnskaps fire oppgaver

I den offentlige budsjettkoblede (budsjettfinansierte) kjerneforvaltningen har oppmerksomheten historisk vært rettet mot den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene (se øverste del av figur 1). Det henger sammen med det juridiske grunnlaget for regnskapsplikten i offentlig forvaltning:

«Alle offentlige organisasjoner er regnskapspliktige for de midlene som de har fått til forvaltning. I tillegg til forpliktelsen til å utarbeide budsjett, finnes det detaljerte forskrifter som regulerer kasseregnskapet, bokføringen og regnskapsavslutningen. I disse reguleringene

kommer stilelementene til forvaltningskameralistikken til uttrykk.» (Wysocki, 1965, s. 17, oversatt fra tysk)

Som det fremgår av dette sitatet, er forvaltningskameralistikk et regnskap som er utviklet for å oppfylle offentlige organisasjoners regnskapsplikt for de finansielle midlene som de har fått til rådighet. Det betyr for det første at regnskapet skal rapportere en offentlig forvaltnings utgifter og hvordan de er finansiert i form av inntekter. Videre betyr det at inntektene og utgiftene (som rapporteres i regnskapet) skal sammenlignes med de tilsvarende budsjetterte inntektene og utgiftene:

«Den første oppgaven til regnskapet for en offentlig budsjettkoplet forvaltning, er å vise tallmessig henholdsvis overensstemmelser eller avvik mellom plan og utførelse for denne forvaltningen: 'Regnskapsbøkene må utformes på en slik måte, at det er mulig å se hvordan utførelsen av budsjettet forholder seg til budsjettet.' Forvaltningskameralistikken skal fremskaffe tallene for denne sammenligningen, som omtales som 'budsjettregnskap'.» (Wysocki, 1965, s. 18–19, oversatt fra tysk)

Denne første oppgaven til et offentlig regnskap kan omtales som «budsjettkontroll» ettersom regnskapet skal bidra til å kontrollere om budsjettet følges. En annen viktig oppgave til et offentlig regnskap er «betalingskontroll», og henger sammen med det grunnleggende skillet i offentlig sektor mellom betalingsanordning (betalingsanvisning) og betalingsutførelse:

«Et grunnprinsipp for den offentlige betalingsgjennomføringen består i at ingen utbetaling kan foretas uten en tilsvarende *utbetalingsanordning* gitt av en anordningsberettiget enhet og en innbetaling kan kun mottas av kassekontoret basert på en tilsvarende *innbetalingsanordning*. Av kontrollårsaker gis inn- eller utbetalingsanordningene alltid av en enhet som hverken er betrodd med betalingsutførelsen eller med bokføringen.» (Wysocki, 1965, s. 23, oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Forvaltningskameralistikken følger dette grunnleggende skillet mellom anordnede og utførte betalinger ved at ikke bare utførte betalinger (dvs. umiddelbare inn- og utbetalinger) bokføres, men også inntekter og utgifter anordnet for inn- og utbetaling. Dermed kan betalingskontroll være en integrert del av forvaltningskameralistisk enkel bokføring ved at betalingsanordningene og de utførte betalingene, som bokføres i ulike kolonner på den kameralistiske kontoen, automatisk sammenlignes (se talleksempel nedenfor). Det er imidlertid ikke tilstrekkelig å kontrollere at kassekontoret foretar inn- og utbetalinger i samsvar med hhv. inn- og utbetalingsanordningene gitt av en annen organisasjonsenhet med anordningsmyndighet. Det er også viktig med en kontroll av selve betalingsgjennomføringen:

«Som en følge av fokuseringen på den pengemessige utførelsen av budsjettet, legger forvaltningskameralistikken spesiell vekt på å oppfylle oppgaven med å *kontrollere kassebevegelsene*. Formålet med regnskapet er å holde oversikt over kassetransaksjonene (dvs. inn- og utbetalingene). Regnskapsbøkene skal til enhver tid gjøre det mulig å fastslå kassebeholdningen; dessuten skal de gjøre det mulig å holde oversikt over ikke-budsjetterte penger som mottas og gis videre til andre.» (Wysocki, 1965, s. 19, oversatt fra tysk, uthevelse i originalen)

«Kassekontroll» er følgelig den tredje oppgaven til et offentlig regnskap. Når det gjelder resultatet for en offentlig forvaltning, fremhever Wysocki (1965) følgende:

«Til slutt skal forvaltningskameralistikken vise resultatet av aktiviteten til den offentlige forvaltningen. Dette resultatet kan riktig nok ikke være et 'forvaltningsresultat' i betydningen overskudd eller underskudd; det dreier seg heller om å vise i hvilken grad inntektene dekker utgiftene *samlet sett* eller for *ulike aktiviteter*. Det eksisterer riktig nok enighet om at det såkalte finansielle resultatet ikke bare kan rapporteres som forskjellen mellom inntektene og utgiftene for en periode; det må også omfatte endringene for eiendelene og gjelden som skyldes utførelsen av budsjettet. På hvilken måte dette skal skje, eksisterer det ingen ensartet oppfatning om hverken i teori eller i praksis. Man nøyer seg med regelmessig å utarbeide en oversikt over eiendelene og gjelden på en tallmessig måte utenfor selve det systematiske regnskapet.» (Wysocki, 1965, s. 20, oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Den fjerde oppgaven til et tradisjonelt offentlig regnskap er følgelig «resultatrapportering». Når det gjelder hvilket resultat som kan rapporteres, fremgår det av sitatet at det ikke kan være et «forvaltningsresultat i betydningen overskudd eller underskudd». Med dette mener Wysocki at et lønnsomhetsresultat som viser lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene (som forskjellen mellom lønnsomhetsinntekter og kostnader, se nederste del av figur 1), ikke kan rapporteres for offentlig forvaltning. Han mener derimot at det dreier det seg om å vise i «hvilken grad inntektene dekker utgiftene *samlet sett* eller for *ulike aktiviteter*». Sagt på en annen måte: Resultatet i offentlig forvaltning representerer et finansielt (penge)resultat som viser forskjellen mellom pengevirkningen til inntektene og utgiftene (i form av umiddelbare og senere inn- og utbetalinger, se øverste del av figur 1).

### Forvaltningskameralistikk

Forvaltningskameralistikk er et offentlig regnskap som er utviklet for å bidra til å oppfylle de fire oppgavene til et tradisjonelt offentlig regnskap: budsjettkontroll, betalingskontroll, kassekontroll og resultatrapportering. Regnskapet baseres på bruk av det enkle bokholderis prinsipp og den kameralistiske kontoen, som består av en inntektsside og en utgiftsside (se tabell 1). På hver av disse to sidene finner vi følgende fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R). Innenfor forvaltningskameralistikken bokføres inntekter som er anordnet for innbetaling, i AO-kolonnen på inntektssiden, og utgifter som er anordnet for utbetaling, bokføres i AO-kolonnen på utgiftssiden. Når en anordnet inntekt innbetales, bokføres innbetalingen i V-kolonnen på inntektssiden. Utbetaling av en anordnet utgift bokføres i V-kolonnen på utgiftssiden. På denne måten følges bokføringsregel (1), som sier at en utfallsbokføring (V-bokføring) ikke kan foretas uten en tidligere eller samtidig anordningsbokføring (AO-bokføring). Bokføringsregel (2) sier at restbeløpet for overføring til neste periode fremkommer på følgende måte: Rester overført = Rester brakt frem + årets anordning – virkelig utfall ( $R = RF + AO - V$ ).

**TABELL 1** Den kameralistiske kontoen.

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)

Som en følge av at den kameralistiske kontoen består av en inntektsside og en utgiftsside, brukes kun den ene siden av kontoen når en transaksjon bokføres ved hjelp av det enkle bokholderis prinsipp: Inntekter bokføres på inntektssiden, og utgifter bokføres på utgiftssiden. Det medfører at de to

grunnleggende kameralistiske bokføringsreglene som er nevnt ovenfor, gjelder separat for kameralkontoens inntektsside og utgiftsside.

## Regnskapsavslutning og budsjettsammenligninger

Når regnskapsperioden er ferdig, må regnskapet avsluttes:

«Som resultat av den økonomiske aktiviteten til den offentlige kjerneforvaltningen, kan det finansielle overskuddet eller feilbeløpet (dvs. mindreinntekt) for de faktiske (V) eller anordnede (AO) inntektene sammenlignet med henholdsvis de faktiske (V) eller anordnede (AO) utgiftene fastsettes (*formell avslutning*). I motsetning til et (totalt) resultatregnskap (dvs. lønnsomhetsresultatregnskap) for konkurranseutsatte bedrifter, kan disse saldoene imidlertid ikke betraktes som et mål på *lønnsomheten* til den offentlige forvaltningen, så lenge som og i den utstrekning som inntektene til den offentlige forvaltningen representerer ensidige tvangsinntekter, mens utgiftene prinsipielt oppstår som en følge av ytelser som gis vederlagsfritt. Ettersom ytelsene til den offentlige kjerneforvaltningen følgelig ikke kan måles eller vurderes ved hjelp av inntektene, må også forsøket på å vurdere lønnsomheten til den offentlige forvaltningen ved hjelp av forskjellen mellom inntektene og utgiftene (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader) mislykkes.» (Wysocki, 1965, s. 33, oversatt fra tysk, uthevelser i originalen)

Wysocki (1965) konstaterer med andre ord at vi ikke kan foreta samme resultatrapportering i en offentlig budsjettfinansierte organisasjon (f.eks. kommunekassen) som i en markedsfinansierte privat bedrift, hvor et lønnsomhetsresultat (i form av lønnsomhetsinntekter minus kostnader) rapporteres. Ettersom vi ikke kan vurdere resultatet til den offentlige budsjettfinansierte kjerneforvaltningen ved å sammenstille lønnsomhetsvirkningen til inntektene og utgiftene, fokuseres det ikke på et lønnsomhetsresultat i forvaltningskameralistikken. Derimot er det viktig å sammenligne budsjetterte og regnskapsførte inntekter og utgifter, ved å fokusere på den finansielle (penge)virkningen, for å finne ut om man har holdt seg innenfor rammen av det finansielle (penge)budsjettet som politikerne har vedtatt (budsjettkontroll):

«Hvis budsjett og regnskap er utformet på samme måte, så har man her på en enkel måte muligheten til å registrere tallmessig det ovenfor definerte resultatet for den offentlige forvaltningen (dvs. forskjellen mellom budsjetterte og virkelige (regnskapsførte) inntekter og utgifter).» (Wysocki, 1965, s. 33, oversatt fra tysk)

Med utgangspunkt i den kameralistiske kontoen, hvor regnskapsførte inntekter og utgifter bokføres (referert til som «kasseregnskap» av Wysocki, 1965), og dessuten budsjetterte inntekter og utgifter står vi overfor de alternative avslutnings- og avstemmingsmulighetene som vises i tabell 2.

**TABELL 2** Avslutnings- og avstemningsalternativer (kilde: Wysocki, 1965, s. 34, oversatt fra tysk, uthevelse i originalen).

1.	Innbetalinger – utbetalinger i kasseregnskapet = Endring av beholdningen av betalingsmidler
2.	Anordnede inntekter – anordnede utgifter i kasseregnskapet = Overskudd eller mindreinntekt for de anordnede betalingene
3.	Som differanser mellom de anordnede og utførte betalingene fremkommer de såkalte <i>kasserestene</i> , altså: a) Anordnede inntekter – mottatte innbetalinger i kasseregnskapet = Kasseinntektsrester (forfalte fordringer fra betalingstransaksjonene); b) Anordnede utgifter – foretatte utbetalinger i kasseregnskapet = Kasseutgiftsrester (forfalte forpliktelser fra betalingstransaksjonene)
4.	Som differanser mellom de enkelte overslagene i budsjettet (anordnede budsjettbeløp) og hhv. utførte betalinger og anordnede betalinger i kasseregnskapet fremkommer på inntektssiden mer- eller mindreinntekter og på utgiftssiden innsparinger eller overskridelser.

Avstemningsmulighetene under punktene 1–3 angår den formelle avslutningen av kasseregnskapet innenfor forvaltningskameralistikken. For det første tjener de til å kontrollere kassebevegelsene, dvs. innbetalingene (bokført i V-kolonnen på inntektssiden) og utbetalingene (bokført i V-kolonnen på utgiftssiden). For det andre tjener de til å avstemme innbetalingsanordningen og betalingsutførelsen, dvs. kontrollere om det er gitt betalingsanordninger før innbetalinger er mottatt (dvs. sammenligne AO- og V-kolonnene på inntektssiden), og kontrollere om det er gitt utbetalingsanordninger før utbetalinger er gjort (dvs. sammenligne AO- og V-kolonnene på utgiftssiden). Når det gjelder sammenligninger under punkt 4, sier Wysocki (1965) følgende:

«Sammenligningene under punkt 4 tjener til å avstemme plan og utførelse innenfor forvaltningen. For dette sammenligningsregnskapet leverer forvaltningskameralistikken kun regnskapstallene, mens plantallene blir overført fra budsjettet.» (Wysocki, 1965, s. 35, oversatt fra tysk)

Det betyr at sammenligninger av budsjett- og regnskapstall baseres på regnskapstall som er hentet fra den kameralistiske kontoen, mens budsjett-tallene hentes fra budsjettet. Sagt på en annen måte: Sammenligninger av budsjett- og regnskapstall foregår *innenfor rammen av* forvaltningskameralistikken, men *utenfor* den kameralistiske kontoen. Når det gjelder sammenligninger mellom regnskap og budsjett, foreligger det mange misforståelser:

«Som spesielt WALB (1926, s. 234ff.) og WINCHELMANN (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 *tredeling* av tallene, nemlig budsjettallene (dvs. budsjetterte inntekter og utgifter anordnet for betaling), anordningstallene (dvs. inntekter og utgifter anordnet for betaling og bokført i AO-kolonnene på den kameralistiske kontoen) og utførte betalinger (dvs. umiddelbare inn- og utbetalinger bokført i V-kolonnene på den kameralistiske kontoen), 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)

I dette sitatet understrekes det at anordningstallene (AO) på den kameralistiske kontoen representerer regnskapstall, nemlig regnskapsførte inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. inn- og utbetaling. Tallene representerer følgelig ikke budsjett-tall. Budsjetterte anordnede inntekter og utgifter finnes derimot i budsjettet. Det forhold at budsjett-tall ikke bokføres på den kameralistiske kontoen, er årsaken til at sammenligninger av budsjett- og regnskapstall ikke foregår som en del av den forvaltningskameralistiske bokføringen, som består av bokføring av regnskapstall på den kameralistiske kontoen. Men til tross for at slike budsjett- og regnskapssammenligninger gjøres utenfor den kameralistiske kontoen, er de likevel en viktig del av forvaltningskameralistikken, som har budsjettkontroll som en viktig oppgave.

I praksis benytter man betegnelsen *utfallsavslutning* når budsjettert anordnet beløp sammenlignes med utførte betalinger i regnskapet. Wysocki (1965, s. 35) påpeker at denne sammenligningen først og fremst skjer innenfor statssektoren (se tabell 3).

**TABELL 3** Utfallsavslutning (kilde: Wysocki, 1965, s. 35, oversatt fra tysk).

Anordnede inntekter i budsjettet - Mottatte innbetalinger i regnskapet	Anordnede utgifter i budsjettet - Foretatte utbetalinger i regnskapet
= Merinntekt/Mindreinntekt	= Innsparing/Overskridelse

Når man derimot sammenligner budsjetterte anordnede beløp med anordningsbeløpene i regnskapet, benytter man betegnelsen *anordningsavslutning* (se tabell 4). Denne formen for sammenligning finner vi spesielt i kommunesektoren (Wysocki, 1965, s. 36).

**TABELL 4** Anordningsavslutning (kilde: Wysocki, 1965, s. 36, oversatt fra tysk).

Anordnede inntekter i budsjettet - Anordnede inntekter i regnskapet	Anordnede utgifter i budsjettet - Anordnede utgifter i regnskapet
= Merinntekt/Mindreinntekt	= Innsparing/Overskridelse

Disse to sammenligningsmåtene avviker fra hverandre med hensyn til de beløpene for kasserestene som overføres fra forrige periode, og de som overføres til neste periode (endringer i kasserester). Wysocki (1965) fortsetter:

«Metoden med *anordningsavslutning* er bedre enn metoden med *utfallsavslutning* når det gjelder budsjettkontroll, fordi kontrollen av hvordan budsjettet realiseres, må i første omgang baseres på de anordnede betalingene. Den endelige oppgaven med å utføre de anordnede betalingene, er en oppgave for kassekontoret; den blir i alle fall tallmessig kontrollert innenfor forvaltningskammeralistikken.» (Wysocki, 1965, s. 36, oversatt fra tysk, uthevelser tilføyd)

I samsvar med budsjettets årsprinsipp kan man i prinsippet ikke overføre budsjetterte utgifter og inntekter til en annen periode. Det betyr følgelig at beløp som i et gitt budsjettår er anordnet, men ikke realisert i form av inn- eller utbetalinger, kommer til uttrykk som innsparinger eller mindreinntekter. Hvis derimot en utgifts- eller inntektspost er merket med et spesielt merke som sier at den kan overføres til en senere periode, kan man likevel overføre beløpet til neste periode. I så fall modifiseres utfallsavslutning og anordningsavslutning ved at innsparingene eller mindreinntektene korrigeres for de beløpene som overføres mellom periodene:

«I budsjettregnskapet blir disse beløpende i overensstemmelse med dette registrert som såkalte *budsjettrester* i tillegg til kasserestene. Dette blir gjort på den måten at de enten blir trukket ut fra budsjettert anordnet beløp eller inkludert i utførelsesregnskapet (kasseregnskapet).» (Wysocki, 1965, s. 37, oversatt fra tysk, uthevelse i originalen)

Tabell 5 oppsummerer de elementene som inngår i en sammenligning av budsjetterte og regnskapsførte inntekter og utgifter.

**TABELL 5** Elementer i budsjett- og regnskapssammenligninger (kilde: Wysocki, 1965, Abbildung 9, s. 37–38, oversatt fra tysk, uthevelser i originalen).

INNTEKTER		UTGIFTER	
1.	Anordnede beløp i budsjettet	1.	Anordnede beløp i budsjettet
2.	+ overførte budsjettinntektsrester fra foregående periode	2.	+ overførte budsjettutgiftsrester fra foregående periode
3.	- overførte budsjettinntektsrester til neste periode	3.	- overførte budsjettutgiftsrester til neste periode
4.	= Budsjettert anordnet beløp etter overføringer	4.	= Budsjettert anordnet beløp etter overføringer
5.	- mottatte innbetalinger	5.	- foretatte utbetalinger
6.	= (Overplanmessig, eventuelt utenomplanmessig) merinntekt/ mindreinntekt ved <i>utfallsavslutning</i>	6.	= (Overplanmessig, eventuelt utenomplanmessig) overskridelse/ innsparing ved <i>utfallsavslutning</i>
7.	+ overførte kasseinntektsrester fra foregående periode	7.	+ overførte kasseutgiftsrester fra foregående periode
8.	- overførte kasseinntektsrester til neste periode	8.	- overførte kasseutgiftsrester til neste periode
9.	= (Overplanmessig, eventuelt utenomplanmessig) merinntekt/ mindreinntekt ved <i>anordningsavslutning</i>	9.	= (Overplanmessig, eventuelt utenomplanmessig) overskridelse/ innsparing ved <i>anordningsavslutning</i>

### Talleksempel

I dette avsnittet brukes følgende talleksempel for å illustrere bokføring, regnskapsavslutning og budsjettsammenligninger innenfor forvaltningskameralistikken:

En kommune har en kassebeholdning på 2000 ved begynnelsen av perioden. Følgende budsjett- og regnskapstall foreligger for budsjett- og regnskapsåret, se tabell 6.

**TABELL 6** Talleksempel

		(1)	(2)	(3)	(4)
SUM		BUDSJETT	PÅLØPT	ANORDNET	BETALT
(1)	DRIFTSINNTEKTER	16 500	16 000	15 000	14 500
(2)	DRIFTSUTGIFTER	10 500	11 000	10 000	9900
(3)	RENTEUTGIFTER	20	20	20	20
(4)	NYTT LÅN	2000	2000	2000	2000
(5)	AVDRAG PÅ LÅN	200	200	200	200
(6)	INVESTERINGSUTGIFT	3000	3000	3000	3000

Den første kolonnen – *Budsjett* – viser budsjett-tall i form av budsjetterte anordnende inntekter og utgifter. Her har vi ikke noe skille mellom «påløpt», «anordnet» og «betalt» av følgende to årsaker: (1) Budsjettet inneholder planlagte (fremtidige) inntekter og utgifter, ikke tidligere påløpte inntekter og utgifter. Det er følgelig ingen «påløpte beløp» i budsjettet, og (2) de budsjetterte inntektene og utgiftene er planlagt å bli hhv. inn- og utbetalt etter at det er gitt hhv. inn- og utbetalingsanordninger. Følgelig representer budsjett-tallene både hhv. inn- og utbetalingsanordninger og hhv. inn- og utbetalinger, som planlegges utført i perioden. De tre siste kolonnene viser derimot regnskapstall. Kolonnen *Påløpt* viser inntekter og utgifter som er påløpt. Kolonnen *Anordnet* viser hvor mye av de påløpte inntektene og utgiftene som er anordnet (anvist) for hhv. inn- og utbetaling. Kolonnen *Betalt* viser hvor mye av de anordnede inntektene og utgiftene som er hhv. inn- og utbetalt.

Før det illustreres og forklares hvordan noen av disse beløpene bokføres på den kameralistiske kontoen ved bruk av forvaltningskameralistisk enkel bokføring, er det interessant å vende tilbake til sitatet av Wysocki (1965, s. 35) hvor han refererer til mange misforståelser når det



gjelder sammenligninger av budsjett- og regnskapstall. Wysocki refererer til Walb (1926) som fremhever at beløpene er inndelt i *tre deler*, nemlig budsjett-tall (AO-budsjett-tall, se kolonne (1) i talleksemplet ovenfor), betalingsanordninger (AO-regnskapstall, se kolonne (3) ovenfor) og utførte betalinger (V-regnskapstall, se kolonne (4) ovenfor). Walb (1926) refererer med andre ord ikke til totalt påløpte inntekter og utgifter (se kolonne (2) ovenfor) fordi de bokføres ikke på den kameralistiske kontoen.

### Forvaltningskameralistisk enkel bokføring

I det følgende illustreres forvaltningskameralistisk enkel bokføring ved bruk av talleksemplet, (se tabell 6).

**TABELL 7** Forvaltningskameralistisk enkel bokføring.

	INNTEKTER				UTGIFTER			
	RESTER BRAKT FREM (RF)	ANORD- NING (AO)	VIRKELIG UTFALL (V)	RESTER OVER- FØRT (R)	RESTER BRAKT FREM (RF)	ANORD- NING (AO)	VIRKELIG UTFALL (V)	RESTER OVER- FØRT (R)
1) DRIFTSINNEK- TER		15 000	14 500	500				
2) DRIFTSUTGIFTER						10 000	9900	100
3) RENTEUTGIFTER						20	20	
4) NYTT LÅN		2000	2000					
5) LÅNEAVDRAG						200	200	
6) INVESTERINGS- UTGIFT						3000	3000	
SUM	0	17 000	16 500	500	0	13 220	13 120	100

Der er påløpt diverse driftsinntekter (1) med 16 000 hvorav 15 000 er anordnet for innbetaling, og av dette anordnede beløpet er kun 14 500 er innbetalt. Først bokfører vi 15 000 i AO-kolonnen på inntektssiden (innbetalingsanordning), deretter bokfører vi innbetalingen på 14 500 i V-kolonnen på inntektssiden når pengene mottas (jf. regel (1)). Ved bruk av regel (2) får vi rapportert utestående anordnede fordringer på 500 i balansekolonnen på inntektssiden ved slutten av året (Inntekter – R = RF + AO – V = 0 + 15 000 – 14 500 = 500). Det er påløpt driftsutgifter (2) med 11 000 hvorav 10 000 er anordnet for utbetaling, og av dette anordnede beløpet er kun 9900 utbetalt. Vi bokfører utbetalingsanordningen på 10 000 i AO-kolonnen på utgiftssiden, og selve utbetalingen på 9900 bokføres i V-kolonnen på utgiftssiden (regel (1)). Restbeløpet på 100, som representerer kortsiktig gjeld som er anordnet for utbetaling, men ikke utbetalt, fremkommer i restkolonnen på utgiftssiden (Utgifter – R = RF + AO – V = 0 + 10 000 – 9900 = 100).

Påløpte renteutgifter (3) på 20 er anordnet for utbetaling (Utgifter – AO = 20) og utbetalt (Utgifter – V = 20). Dermed blir det ikke noe utestående anordnet restbeløp her (Utgifter – R = 0 + 20 – 20 = 0). Før det kan mottas og bokføres innbetaling av et nytt lån (4) på 2000 (Inntekter – V = 2000) må det først gis og bokføres en innbetalingsanordning på dette beløpet (Inntekter – AO = 2000). Dermed blir det ikke noe anordnet restbeløp på inntektssiden (Inntekter – R = 0 + 2000 – 2000 = 0). Det er videre betalt et avdrag på langsiktig gjeld (5) med 200 (Utgifter – AO = 200 og Utgifter – V = 200; Utgifter – R = 0 + 200 – 200 = 0). Det er dessuten foretatt en kontantinvestering i et nytt anleggsmiddel (6) med 3000 som bokføres på følgende måte: Først gis og bokføres utbetalingsanordningen på 3000 (Utgifter – AO =

3000), og deretter gjennomfører og bokfører man utbetalingen av dette beløpet (Utgifter – V = 3000). Dermed blir det ingen utestående anordnet restbeløp her (Utgifter – R = 0 + 3000 – 3000 = 0).

## Kommentar

Som påpekt foran i artikkelen er forvaltningskameralistikken (FKAM) et regnskap som er spesielt utviklet for å oppfylle de fire oppgavene til et offentlig regnskap, nemlig budsjettkontroll, betalingskontroll, kassekontroll og resultatrapportering. I dette avsnittet kommenteres disse fire oppgavene nærmere med utgangspunkt i talleksemplet ovenfor.

### i) Budsjettkontroll

Den første oppgaven til FKAM er å bidra til budsjettkontroll i form av en sammenligning av regnskapstall (hentet fra den kameralistiske kontoen) og budsjett-tall (hentet fra budsjettet). Som påpekt foran er man opptatt av den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene, og når det gjelder budsjettet, står vi ikke overfor alternative beløp å bruke – inntektene og utgiftene i budsjettet er nemlig planlagt både å bli anordnet for hhv. inn- og utbetaling og å bli hhv. inn- og utbetalt i budsjettåret. Når det derimot gjelder hvilke regnskapstall som bør brukes som sammenligningsgrunnlag for budsjett-tallene, er det ikke like opplagt. Ifølge kameralregnskapsliteraturen (se f.eks. Wysocki, 1965) står vi overfor to alternativer, nemlig å bruke de utførte betalingene (dvs. V-tall fra den kameralistiske kontoen) eller å bruke inntekter og utgifter som er anordnet for betaling (dvs. AO-tall fra den kameralistiske kontoen).

La oss nå vende tilbake til talleksemplet og illustrere ulike budsjett- og regnskapssammenligninger med utgangspunkt i driftsinntektene og driftsutgiftene. Vi begynner med utfallsavslutning hvor budsjettbeløp og utførte betalinger sammenlignes (se tabell 8).

**TABELL 8** Utfallsavslutning for driftsinntektene og driftsutgiftene.

Anordnede inntekter i budsjettet (16 500)	Anordnede utgifter i budsjettet (10 500)
- Mottatte innbetalinger i regnskapet (14 500)	- Foretatte utbetalinger i regnskapet (9900)
= Mindreinntekt (2000)	= Innsparing (600)

Som påpekt ovenfor har denne utfallsavslutningen stått sentralt i statssektoren. Hvis vi tar for oss regnskapsreglene for det norske statsregnskapet, vil vi erfare at vi her også som hovedregel regnskapsfører mottatte inn- og utbetalinger (referert til som umiddelbare inn- og utbetalinger i figur 1), ettersom det periodiseringsprinsippet som brukes, er «kontantprinsippet» (riktignok med enkelte unntak) (se f.eks. Monsen, 2009a).

I tabell 9 vises anordningsavslutning for driftsinntektene og driftsutgiftene.

**TABELL 9** Anordningsavslutning for driftsinntektene og driftsutgiftene.

Anordnede inntekter i budsjettet (16 500)	Anordnede utgifter i budsjettet (10 500)
- Anordnede inntekter i regnskapet (15 000)	- Anordnede utgifter i regnskapet (10 000)
= Mindreinntekt (1500)	= Innsparing (500)

Som påpekt ovenfor har denne anordningsavslutningen stått sentralt i kommunesektoren, hvor anordningsprinsippet brukes til å periodisere den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene. Et argument for denne anordningsavslutningen er at budsjettkontroll bør foregå ved å sammenligne anordnede (anviste) inntekter og utgifter (som rapporteres i regnskapet) med de tilsvarende budsjetterte anordnede inntektene og utgiftene. Hvis for eksempel en person som kommunen har et innbetalingskrav på, ikke betaler, har dette med selve betalingsutførelsen å gjøre (ved at personen ikke betaler), det har ikke med budsjett- og regnskapsprosessen i kommunen å gjøre (innbetalingsanordningen i regnskapet samsvarer nemlig med den budsjetterte innbetalingsanordningen).

Hvis vi nå tar for oss regnskapsreglene for kommuneregnskapet i Norge, vil vi finne at kommuneregnskapet (som hovedregel) rapporterer påløpte inntekter og utgifter (referert til som «alle kjente inntekter og utgifter» i kommuneloven og ikke anordnede (anviste) inntekter og utgifter, se f.eks. Monsen, 2009a og 2009b). Vurdert fra et budsjettkontrollperspektiv er det ugunstig. La oss ta utgangspunkt i talleksemplet for driftsinntektene og driftsutgiftene for å forklare dette nærmere.

Budsjettkontrollen bør foregå ved å sammenligne budsjetterte anordnede driftsinntekter med anordnede driftsinntekter i regnskapet. Den driftsinntekten som rådmannen utsteder en innbetalingsanordning for til kommunekassereren (15 000), skal nemlig være i samsvar med tilsvarende budsjetterte innbetalingsanordning (16 500), og ikke i samsvar med påløpt driftsinntekt (16 000). Et tilsvarende resonnement gjelder for driftsutgiftene. Den driftsutgiften som rådmannen utsteder en utbetalingsanordning for til kommunekassereren (10 000), skal være i samsvar med tilsvarende budsjetterte utbetalingsanordning (10 500), og ikke i samsvar med påløpt driftsutgift (11 000). Det betyr at det norske kommuneregnskapet er problematisk å bruke fra et budsjettkontrollperspektiv fordi det er påløpte driftsinntekter og driftsutgifter, og ikke anordnede driftsinntekter og driftsutgifter, som rapporteres i regnskapet, selv om begrepet «anordningsprinsipp» brukes i kommuneregnskapet.

## ***ii) Betalingskontroll***

Den andre oppgaven til FKAM er å bidra til betalingskontroll. Både den kameralistiske kontoen, med egne kolonner for anordnede (AO) og utførte betalinger (V), og den kameralistiske enkle bokføringsmetoden med dens to grunnleggende prinsipper (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og  $R = RF + AO - V$ ) er spesielt utviklet for at betalingskontrollen skal kunne foregå som en integrert del av selve bokføringen (Mülhaupt, 1987). Det kommer til uttrykk i bokføringen ovenfor og forklares nærmere i det følgende med utgangspunkt i bokføringen av driftsinntektene og driftsutgiftene.

I AO-kolonnene bokføres anordnede driftsinntekter (15 000) og anordnede driftsutgifter (10 000), mens umiddelbare driftsinnbetalinger (14 500) og umiddelbare driftsutbetalinger (9900) bokføres i V-kolonnene (bokføringsregel (1)). Ved bruk av bokføringsregel (2) fremkommer det tydelig at innbetalingene har vært i samsvar med innbetalingsanordningene ( $\text{Inntekter} - R = RF + AO - V = 0 + 15\,000 - 14\,500 = 500$ ) og utbetalingene har vært i samsvar med utbetalingsanordningene ( $\text{Utgifter} - R = RF + AO - V = 0 + 10\,000 - 9900 = 100$ ). Kommuneregnskapets anordningsprinsipp krever imidlertid bokføring av påløpte driftsinntekter (16 000) og påløpte driftsutgifter (11 000) istedenfor anordnede driftsinntekter (15 000) og anordnede driftsutgifter (10 000). Vurdert fra et betalingskontrollperspektiv er kommuneregnskapets definisjon av anordningsprinsippet (bokføring av påløpte inntekter og utgifter) mindre hensiktsmessig enn FKAMs definisjon (bokføring av anordnede inntekter og

utgifter). Kommuneregnskapets påløpte driftsinntekter (16 000) og påløpte driftsutgifter (11 000) kan nemlig ikke direkte brukes som grunnlag for betalingskontrollen. De må først korrigeres for beløp som ikke er anordnet for betaling, slik at vi finner frem til betalingsanordningene (hhv.  $16\ 000 - 1\ 000 = 15\ 000$  og  $11\ 000 - 1\ 000 = 10\ 000$ ).

Som en følge av at betalingskontroll står sentralt i FKAM, inneholder restkolonnene på den kameralistiske kontoen inntekter og utgifter som er anordnet for betaling, men ikke betalt. I talleksemplet blir dette følgende:

RF	R	
Inntektsrest (fordring i form av anordnede, men ikke innbetalte inntekter)	0	500
Utgiftsrest (gjeld i form av anordnede, men ikke utbetalte utgifter)	0	100

Dette medfører at påløpte, men ikke anordnede driftsinntekter på 1000 ( $16\ 000 - 15\ 000$ ) og påløpte, men ikke anordnede driftsutgifter på 1000 ( $11\ 000 - 10\ 000$ ) ikke rapporteres i restkolonnene på hhv. inntekts- og utgiftssiden. Heller ikke langsiktig gjeld (etter avdrag) på 1800 ( $2000 - 200$ ) rapporteres (på utgiftssiden), fordi ingen utbetalingsanordning er gitt for dette beløpet. Investeringen i anleggsmidler (3000) rapporteres ikke i restkolonnen (på inntektssiden), fordi ingen innbetalingsanordning er gitt (og skal heller ikke gis) for dette beløpet.

Bokføringsmessig ville det ikke vært noe problem å ta med ikke-anordnede inntekter (driftsinntekter (1000) og investeringer (3000)) og ikke anordnede utgifter (driftsutgifter (1000) og langsiktig gjeld etter avdrag (1800)) på den kameralistiske kontoen (i AO-kolonnene og dermed også i restkolonnene, jf.  $R = RF + AO - V$ ) ved bruk av kameralistisk enkel bokføring. Det er for øvrig nettopp dette som er gjort i bedriftskameralistikken (BKAM), som representerer en videreutviklet variant av forvaltningskameralistikken, vurdert fra et lønnsomhetsperspektiv. Motivasjonen for å utvikle BKAM var å gjøre det mulig å fokusere på lønnsomhetsvikningen til inntektene og utgiftene supplert med et integrert fullstendig balanseregnskap (som viser totale eiendeler, gjeld og egenkapital) for offentlige bedrifter (slik som kommunale lysverk), som er mer lik markedsfinansierte private bedrifter enn de er lik den budsjettfinansierte offentlige kjerneforvaltningen (se f.eks. Monsen, 2009a). Det å bokføre inntekter og utgifter (i AO-kolonnene på hhv. inntekts- og utgiftssiden) som ikke er anordnet for betaling, vil imidlertid føre til at betalingskontrollen ikke lenger kan gjennomføres som en integrert del av bokføringen (jf.  $R = RF + AO - V$ ). Og som påpekt foran i artikkelen er forvaltningskameralistisk enkel bokføring og den kameralistiske kontoen (med egne kolonner for betalingsanordninger (AO) og utførte (virkelige) betalinger (V)) spesielt utviklet for å bidra til betalingskontroll. Av den grunn (dvs. oppfylle betalingskontrollmålsettingen) er det kun inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. inn- og utbetaling, som bokføres i AO-kolonnene på hhv. inntekts- og utgiftssiden av den kameralistiske kontoen innenfor FKAM.

**iii) Kassekontroll**

Kontrollen med selve betalingsutførelsen («kassekontroll») er også viktig, og ikke bare kontrollen med at de utførte betalingene er i samsvar med betalingsanordningene, slik som diskutert ovenfor. De enkelte inn- og utbetalingene bokføres i V-kolonnene på den kameralistiske kontoen, noe som gjør det lett å få en oversikt over inn- og utbetalingene. Når det gjelder netto kasseendring i løpet av perioden, fremkommer den som forskjellen mellom innbetalingene i V-kolonnen på inntektssiden og utbetalingene i V-kolonnen på utgiftssiden. I talleksemplet blir dette følgende (se tabell 7):

Innbetalinger (Inntekter - V)	16 500
- Utbetalinger (Utgifter - V)	- 13 120
Netto kasseendring	3380

**iv) Resultatrapportering**

I FKAM bokføres den finansielle (penge)virkningen til inntektene og utgiftene på den kameralistiske kontoen. Det er derfor et finansielt (penge)resultat som rapporteres i form av forskjellen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter. I talleksemplet blir dette følgende (se tabell 7):

Anordnede inntekter (Inntekter - AO)	17 000
- Anordnede utgifter (Utgifter - AO)	- 13 220
Netto anordnet inntekt	3780

Dette regnskapsresultatet viser i hvilken grad de anordnede utgiftene er finansiert av anordnede inntekter.

**Diskusjon**

Kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk er spesielt utviklet for bruk i offentlig sektor. Hovedformålene til dette regnskapet er å bidra til pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll. Sagt med andre ord: Forvaltningskameralistikken skal rapportere regnskapstall som kan brukes til å kontrollere at offentlige inntekter (penger) forvaltes i samsvar med et politisk vedtatt budsjett på en demokratisk måte for å finansiere offentlige utgifter. Dessuten skal regnskapet bidra til kontroll med at ingen penger mottas eller betales ut (av kassekontoret) uten at det er gitt en betalingsanordning av en annen enhet (f.eks. rådmannen i en kommune) med betalingsanordningsmyndighet.

For å oppfylle disse hovedformålene finner vi fire konkrete oppgaver for forvaltningskameralistikken (FKAM). For det første skal FKAM rapportere regnskapstall som kan sammenlignes med tilsvarende budsjett-tall (som hentes fra budsjettet), og på den måten oppfylle budsjettkontrollmålsettingen. For det andre skal FKAM bidra til at ingen penger mottas eller betales ut uten at det først er gitt betalingsanordning. For det tredje skal FKAM rapportere inn- og utbetalingene som grunnlag for å fastslå netto kasseendring. Disse to sistnevnte oppgavene relaterer seg til betalingskontrollmålsettingen. For det fjerde skal FKAM rapportere resultatet av den offentlige aktiviteten. Målsettingen om pengeforvaltning

innebærer at det er et finansielt (penge)resultat som rapporteres, hvor det fokuseres på i hvilken grad de regnskapsførte anordnede utgiftene er finansiert av regnskapsførte anordnede inntekter.

Hvis vi retter oppmerksomheten mot det norske statsregnskapet og det norske kommuneregnskapet, vil vi finne at disse to regnskapene har samme hovedformål, og dessuten samme fire oppgaver, som forvaltningskameralistikken (se f.eks. Monsen, 2009a). Men de bruker ikke forvaltningskameralistikkens enkle bokføringsmetode og den kameralistiske kontoen, som er spesialutviklet for å bidra til å oppfylle disse finansielle hovedformålene med de fire tilhørende regnskapsoppgavene. De bruker derimot egne spesialutviklede varianter av kjøpmannens dobbelte bokføring og kjøpmannens konti, noe som medfører at både det norske statsregnskapets dobbelte bokføringsmetode og det norske kommuneregnskapets dobbelte bokføringsmetode er kompliserte bokføringsmetoder som er vanskelige å forstå og bruke (se f.eks. Monsen, 2009a, for flere detaljer).

Jeg mener at både statsregnskapet og kommuneregnskapet fortsatt bør være finansielle (penge)regnskap. Regnskapene bør nemlig fortsatt rapportere regnskapstall som kan brukes i forvaltningen av offentlige penger innenfor rammen av politisk vedtatte finansielle (penge)budsjett (dvs. inntekts- og utgiftsbudsjett). Regnskapene bør imidlertid rapportere regnskapstall som på en enklere måte enn i dag kan brukes til budsjettkontroll og betalingskontroll. Det kan gjøres ved at både inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. inn- og utbetaling, og inntekter og utgifter som er hhv. inn- og utbetalt, rapporteres ved bruk av det enkle bokholderis prinsipp i egne kolonner, slik som tilfellet er ved bruk av forvaltningskameralistisk enkel bokføring utført på den kameralistiske kontoen. I den grad det er ønskelig med rapportering av ytterligere opplysninger, for eksempel fordringer og gjeld (kortsiktig og langsiktig) som ikke er anvist for hhv. inn- og utbetaling, kan dette gjøres som et tillegg til selve den forvaltningskameralistiske enkle bokføringen (f.eks. i form av noteopplysninger). Ved å gjøre det på denne måten istedenfor å bokføre ikke-anordnede inntekter og ikke-anordnede utgifter på den kameralistiske kontoen kan AO-kolonnene entydig inneholde betalingsanordninger, slik at betalingskontrollen kan foregå som en integrert del av selve bokføringen, som forklart ovenfor.

## **Konklusjon**

Konklusjonen blir at de spesielle dobbelte bokføringsmetodene, kombinert med kjøpmannens konti (med debet- og creditsider og kun én kolonne på hver side), som brukes i statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge, bør erstattes av forvaltningskameralistisk enkel bokføring kombinert med den kameralistiske kontoen (med en inntektsside og en utgiftsside, og hvor det er egne kolonner for hhv. betalingsanordninger og utførte betalinger på hver side). Ved å innføre forvaltningskameralistikk (FKAM) i offentlig sektor i Norge vil nemlig de fire offentlige regnskapsoppgavene (budsjettkontroll, betalingskontroll, kassekontroll og finansiell resultatrapportering) kunne oppfylles på en bedre måte enn i dag. Det vil i neste omgang kunne bidra til en bedre demokratisk forvaltning av offentlige inntekter som skal brukes til å finansiere offentlige utgifter.

## **Referanser**

Buschor, E. 1994. Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management. I: E. Buschor og K. Schendler, red. *Perspectives on*

*Performance Measurement and Public Sector Accounting*, 7–18. Berne/Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers.

Monsen, N. 2009a. *Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge*. Norges Handelshøyskole: Rapport.

Monsen, N. 2009b. Anordningsprinsippet i kommuneregnskapet: En sammenligning med kameralregnskapet. *Kommunal økonomi*, februar, 6–13.

Mülhaupt, L. 1987. *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.

Walb, E. 1926. *Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung*. Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde.

Winckelmann, H. 1950. *Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben*.

Wysocki, K. 1965. *Kameralistisches Rechnungswesen*. Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag.

### **Sammendrag**

Kameralregnskap i form av forvaltningskameralistikk har spilt en viktig historisk rolle. I dag er imidlertid dette regnskapet relativt lite kjent, noe som er sterkt å beklage fordi kameralistiske budsjett- og regnskapsideer fortsatt har mye å bidra med når det gjelder demokratisk (politisk) forvaltning av offentlige inntekter som skal brukes til å finansiere offentlige utgifter. Artikkelen gir en innføring i forvaltningskameralistikken og argumenterer for at både statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge bør erstattes av dette regnskapet.