

Forvaltningskameralistikk for k

I artikkelen gis det en innføring i forvaltningskameralistikken ved bruk av et talleksempel. Det argumenteres for at kommuneregnskapet, som i dag er komplisert og dermed vanskelig både å utarbeide og å forstå, bør videreutvikles i retning av forvaltningskameralistikk, som er spesielt utviklet for å rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av offentlige (skatte)inntekter.

INNLEDNING

Offentlig forvaltning, slik som kommunekassen, skaffer seg primært inntekter i form av skatt fra innbyggerne uten å gi noen direkte motytelse. Sagt med andre ord, den skaffer seg inntekter gjennom enveis pengetransaksjoner. Utgiftene påløper i ulike

delene av forvaltningen, slik som i skoleavdelingen og i helseavdelingen, mens skatteinntektene mottas av den sentrale økonomiavdelingen. Derfor brukes budsjettet til å fordele skatteinntektene til de ulike avdelingene, slik at de kan finansiere sine utgifter. Kameralregnskap i form av forvalt-

ningskameralistikk (FKAM) ble utviklet i de tyskspråklige kontinentaleuropeiske land (Tyskland, Østerrike og Sveits) for bruk i denne skattefinansierte offentlige forvaltningen (se f.eks. Buschor, 1984; se også Monsen, 2011a), som et alternativ til bruk av forretningsregnskap (FOR). FOR er nemlig utviklet for bruk av private bedrifter som skaffer seg inntekter gjennom markedsmessige bytetransaksjoner, og ikke gjennom enveis pengetransaksjoner.

Ser vi nærmere på kommuneregnskapet i Norge (KOM), finner vi at FKAM har hatt – og fortsatt har – en påvirkning på dette regnskapet. I den senere tid kan vi imidlertid observere en økende påvirkning fra FOR. Og etter min mening er det nettopp denne påvirkningen fra to prinsipielt forskjellige typer av regnskap, nemlig FKAM (pengeregnskap) og FOR (lønnsomhetsregnskap) som er den viktigste årsaken til at KOM er komplisert og dermed vanskelig både å utarbeide og å forstå. KOM er nemlig et pengeregnskap som har samme hovedformål som FKAM. KOM bruker imidlertid ikke bokføringsmetoden til FKAM, som er spesielt utviklet for å oppfylle et offentlig pengeregnskaps hovedformål (mer om dette nedenfor). Derimot bruker KOM en spesiell og komplisert variant av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Årsaken til at den er spesiell og komplisert, er at kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode er utviklet for bruk ved utarbeidelse av lønnsomhetsregnskap (dvs. FOR), mens KOM bruker en spesiell variant av denne lønnsomhetsbokføringsmetoden til å utarbeide et pengeregnskap (se f.eks. Monsen, 2004, 2011 a,b, for flere detaljer).

Gitt denne situasjonen, er det behov for å videreutvikle og forbedre KOM. Formålet med denne artikkelen er derfor å gi en innføring i FKAM, slik at vi kan bruke dette regnskapet som referanseramme for videreutviklingen av KOM. En videreutvikling av KOM i retning av FKAM vil etter min mening bidra til at KOM ikke lenger vil være et komplisert regnskap, men derimot et regnskap som både vil være enkelt å utarbeide og å forstå.

FORVALTNINGKAMERALISTIKK

Hovedformålet med FKAM er å rapportere informasjon til bruk for demokratisk

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

Tabell 1: Den kameralistiske kontoen.

	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	An-ordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)
1) Driftsinntekter		15.000	14.500	500				
2) Driftsutgifter					10.000		9.900	100
3) Renteutgifter					20		20	
4) Låneinntekt		2.000	2.000					
5) Avdragsutgift					200		200	
6) Investeringsutg.					3.000		3.000	
	0	17.000	16.500	500	0	13.220	13.120	100

Tabell 2: Forvaltningskameralistikk: talleksempel.

Driftsinntekter (1) er påløpt med 16.000, og det er gitt en innbetalingsanordning for 15.000 av dette beløpet (Inntekter-AO=15.000). Av sistnevnte beløp er kun 14.500 mottatt som innbetaling (Inntekter-V=14.500), noe som medfører at det fremkommer et beløp (dvs. fordring som det er gitt innbetalingsanordning for, men ikke mottatt innbetalt) med 500 i den kameralistiske kontoens rest-kolonne (Inntekter-R=RF+AO-V=0+15.000-14.500=500). Driftsutgifter (2) er påløpt med 11.000, og det er gitt en utbetalingsanordning for 10.000 av dette beløpet (Utgifter-AO=10.000). Av sistnevnte beløp er kun 9.900 utbetalt (Utgifter-V=9.900), noe som medfører at det fremkommer et beløp (dvs. gjeld som det er gitt utbetalingsanordning for, men som ikke er utbetalt) med 100 i den kameralistiske kontoens rest-kolonne (Utgifter-R=RF+AO-V=0+10.000-9.900=100).

Renteutgifter (3) på 20 har blitt anordnet for utbetaling (Utgifter-AO=20) og utbetalt (Utgifter-V=20). Dermed er det ingen restbeløp ved slutten av perioden (Utgifter-R=RF+AO-V=0+20-20=0). Før låneinntekten (dvs. gjeldsinntekten) kan mottas og bokføres på den kameralistiske kontoen (4) med 2.000 (Inntekter-V=2.000), må det gis og bokføres en innbetalingsanordning for dette beløpet (Inntekter-AO=2.000). Dermed blir det ingen restbeløp her på inntektssiden (Inntekter-R=RF+AO-V=0+2.000-2.000=0). Avdragsutgift (5) er anordnet og betalt med 200 (Utgifter-AO=200 og Utgifter-V=200; Utgifter-R=RF+AO-V=0+200-200=0). Det er videre betalt kontante investeringsutgifter (6) med 3.000, etter at det først ble gitt en utbetalingsanordning for dette beløpet. Bokføringen på den kameralistiske kontoen blir slik: Utgifter-AO=3.000, Utgifter-V=3.000 og Utgifter-R=RF+AO-V=0+3.000-3.000=0.

Kommunekassen: ET EKSEMPEL

(politisk) forvaltning av offentlige (skatte) inntekter (Monsen, 2011a). Dette betyr at FKAM skal rapportere informasjon som viser om inntektene er brukt til å finansiere politisk vedtatte utgifter, slik de fremgår av budsjettet. Et *pengeperiodiseringsprinsipp* (i form av *anordningsprinsippet*; mer om dette nedenfor) brukes derfor for å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning. FKAM representerer dermed et *pengeregnskap i form av et anordningsregnskap*.

Bokføring

Det enkle bokholderis prinsipp samt den kameralistiske enkeltsidige kontoen med en inntektsside og en utgiftsside brukes i FKAM (se tabell 1). Dette innebærer at én eller flere enkle bokføringer foretas på den kameralistiske kontoen. På hver av sidene til denne kontoen finner vi følgende fire kolonner: Rester brakt frem (RF), Anordning (AO), Virkelig utfall (V) og Rester overført (R). Innenfor FKAM 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 mottas innbetalt, bokføres innbetalingen i V-kolonnen på inntektssiden. På tilsvarende måte bokføres utbetaling av en anordnet utgift i V-kolonnen på utgiftssiden. På denne måten følges bokføringsregel (1), som sier at ingen V-bokføring kan foretas uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring. Bokføringsregel (2) sier at restbeløpet ved slutten av perioden som skal overføres til etterfølgende periode, fremkommer på følgende måte: Rester overført = Rester brakt frem + Anordning – Virkelig utfall ($R=RF+AO-V$).

Ettersom den kameralistiske kontoen består av en inntektsside og en utgiftsside, brukes kun én av de to sidene sammen med det enkle bokholders prinsipp: inntekter bokføres på inntektssiden og utgifter bokføres på utgiftssiden. Dette innebærer at de to kameralistiske bokføringsreglene som er forklart ovenfor, gjelder separat på inntektssiden og utgiftssiden til den kameralistiske kontoen.

Fire oppgaver

For å oppfylle sitt hovedformål (dvs. rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av offentlige (skatte)inntekter), har FKAM fire konkrete oppgaver. Den første oppgaven er å bidra til *budsjettkontroll* i form av en sammenligning av regnskapstall (hentet fra den kameralistiske kontoen) og budsjett-tall (hentet fra budsjettet). Når det gjelder budsjettet, står vi ikke overfor alternative beløp å bruke: inntektene og utgiftene i budsjettet er planlagt både å bli anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling og å bli hhv. innbetalt og utbetalt i budsjettåret. Når det derimot gjelder hvilke regnskapstall som bør brukes som sammenligningsgrunnlag for budsjett-tallene, står vi overfor to alternativer som fører til utfallsavslutning eller anordningsavslutning (v.Wysocki, 1965). *Utfallsavslutning* baseres på bruk av inntekter og utgifter som er hhv. innbetalt og utbetalt, hentet fra V-kolonnene til den kameralistiske kontoen (på hhv. inntektssiden og utgiftssiden). *Anordningsavslutning* baseres derimot på bruk av inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling, hentet fra AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen (på hhv. inntektssiden og utgiftssiden). Ifølge v.Wysocki (1965) har tradisjonen i statssektoren bestått i utfallsavslutning (s. 35), mens tradisjonen i kommunesektoren har bestått i anordningsavslutning (s. 36).

Den andre oppgaven til FKAM er *inn-/utbetalingskontroll*. Både den kameralistiske kontoen med egne kolonner for anordnede (AO) og utførte (V) betalinger og forvaltningskameralistisk enkel bokføring med dens to bokføringsregler (ingen V-bokføring uten en tidligere eller samtidig AO-bokføring og $R=RF+AO-V$), er spesielt utviklet for at inn-/utbetalingskontrollen skal kunne foregå som en integrert del av selve bokføringen (Mülhaupt, 1987; se også Monsen, 2011a). Dette betyr at kontroll med innbetalingene (rapportert i V-kolonnen på inntektssiden til den kameralistiske kontoen) foregår ved at de sammenlignes med inntekter som er anordnet for innbetaling (rapportert i AO-kolonnen på inntektssiden til denne kontoen)). På tilsvarende måte kontrolleres utbetalingene (rapportert i V-kolonnen på utgiftssiden til den kameralistiske kontoen) ved at de



NORVALD MONSEN

Norvald Monsen er dr. oecon., professor ved Norges Handelshøyskole (Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap) og professor II ved Høgskolen i Hedmark (Afdeling for økonomi- og ledelsesfag, Rena).

>>> fortsetter
på neste side

sammenlignes med utgifter som er anordnet for utbetaling (rapportert i AO-kolonnen på utgiftssiden til denne kontoen). Sagt på en annen måte: Inn-/utbetalingskontrollen utgjør en integrert del av bokføringen innenfor FKAM, ved at AO- og V-beløp sammenlignes (jf. vannrett studering av den kameralistiske kontoen).

I tillegg til denne inn-/utbetalingskontrollen (i form av at innbetalinger/utbetalinger sammenlignes med innbetalingsanordninger/utbetalingsanordninger), er det også viktig å kontrollere selve inn- og utbetalingprosessen, referert til som *kassekontroll*. Dette er derfor FKAMs tredje oppgave og foregår ved at V-kolonnene studeres loddrett. I V-kolonnene bokføres innbetalingene og utbetalingene på hhv. inntekts-siden og utgiftssiden til den kameralistiske kontoen. Netto kasseendring fremkommer dermed som forskjellen mellom samtlige bokføringer i V-kolonnen på inntektssiden (dvs. summen av periodens innbetalinger) og samtlige bokføringer i V-kolonnen på utgiftssiden (dvs. summen av periodens utbetalinger).

I FKAM brukes et pengeperiodiseringsprinsipp i form av anordningsprinsippet for å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirkning. Dette innebærer at inntekter og utgifter bokføres i AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen (på hhv. inntektssiden og utgiftssiden) når de anordnes for hhv. innbetaling og utbetaling. Når AO-kolonnene studeres loddrett, fremkommer dermed et pengeresultat som forskjellen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter. *Rapportering av et pengeresultat* er derfor FKAMs fjerde oppgave og viser i hvilken grad utgifter som er anordnet for utbetaling er finansiert av inntekter som er anordnet for innbetaling.

TALLEKSEMPEL

For en kommunekasse har vi følgende budsjett- og regnskapstall for den aktuelle budsjett- og regnskapsperioden:

	(1) Budsjett	(2) Påløpt	(3) Anordnet	(4) Betalt
(1) Driftsinntekter	16.500	16.000	15.000	14.500
(2) Driftsutgifter	10.500	11.000	10.000	9.900
(3) Renteutgifter	20	20	20	20
(4) Låneinntekt	2.000	2.000	2.000	2.000
(5) Avdragsutgift	200	200	200	200
(6) Investeringsutgift	3.000	3.000	3.000	3.000



Kolonne (1) *Budsjett* viser budsjetterte inntekter og budsjetterte utgifter. Ettersom budsjettet relaterer seg til en kommende periode (budsjettåret), har vi ingen påløpte beløp her. Vi har heller ikke noe skille mellom betalingsanordninger og utførte betalinger, fordi de budsjetterte inntektene og de budsjetterte utgiftene er planlagt å bli hhv. innbetalt og utbetalt etter at det er gitt hhv. inn- og utbetalingsanordninger. De tre siste kolonnene viser derimot regnskaps-

tall. Kolonne (2) *Påløpt* viser inntekter og utgifter som er påløpt i perioden. Kolonne (3) *Anordnet* viser inntekter og utgifter som er anordnet (anvist) for hhv. innbetaling og utbetaling i perioden. Kolonne (4) *Betalt* viser inntekter og utgifter som er hhv. innbetalt og utbetalt i perioden.

Bokføring

I FKAM bokføres inntekter og utgifter når de anordnes for hhv. innbetaling og utbetaling (jf. anordningsprinsippet), ikke når de påløper. Bokføringen foretas på den kameralistiske kontoen (se tabell 1), og kameralregnskapets to grunnleggende bokføringsregler må alltid følges (ingen bokføring i V-kolonnen uten tidligere/samtidig AO-bokføring; $R=RF+AO-V$). Disse to reglene gjelder separat for den kameralistiske kontoens inntektsside og utgiftsside.

Bokføringen av inntektene og utgiftene i talleksemplet i samsvar med forvalningskameralistisk enkel bokføring vises i tabell 2. Tabellen forklares nærmere under tabellen på side 6.

Regnskapsoppstillinger (supplert med budsjett)

Med utgangspunkt i den forvaltningskameralistiske enkle bokføringen, kan vi utarbeide regnskapsoppstillinger som viser inntekter og utgifter som er anordnet for hhv. innbetaling og utbetaling (jf. anordnet) og inntekter og utgifter som er hhv. innbetalt og utbetalt (jf. betalt). Disse to regnskapsoppstillingene suppleres med en oppstilling over budsjetterte inntekter og budsjetterte utgifter, hentet fra budsjettet (jf. budsjett).

Anordningsavslutning

	Regnskap (anordnet)	Budsjett	Avvik
Driftsinntekter	15.000	16.500	-1.500
Driftsutgifter	-10.000	-10.500	500
Renteutgifter	<u>-20</u>	<u>-20</u>	<u>0</u>
Pengeresultat fra drift	<u>4.980</u>	<u>5.980</u>	<u>-1.000</u>
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
Investeringsutgift	<u>-3.000</u>	<u>-3.000</u>	<u>0</u>
Pengeresultat fra finansiering og investeringer	<u>-1.200</u>	<u>-1.200</u>	<u>0</u>
Nettoinntekt (pengeresultat)	<u>3.780</u>	<u>4.780</u>	<u>-1.000</u>

Utfallsavslutning

	Regnskap (betalt)	Budsjett	Avvik
Driftsinntekter	14.500	16.500	-2.000
Driftsutgifter	-9.900	-10.500	600
Renteutgifter	<u>-20</u>	<u>-20</u>	<u>0</u>
Pengeresultat fra driften	<u>4.580</u>	<u>5.980</u>	<u>-1.400</u>
Låneinntekt	2.000	2.000	0
Avdragsutgift	-200	-200	0
Investeringsutgift	<u>-3.000</u>	<u>-3.000</u>	<u>0</u>
Pengeresultat fra finansiering og investeringer	<u>-1.200</u>	<u>-1.200</u>	<u>0</u>
Nettoinntekt (pengeresultat)	<u>3.380</u>	<u>4.780</u>	<u>-1.400</u>

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). La oss nå vende tilbake til talleksemplet, og illustrere ulike budsjett- og regnskaps-sammenligninger med utgangspunkt i driftsinntektene og driftsutgiftene. Vi begynner med utfallsavslutning, hvor budsjettbeløp og utførte betalinger (dvs. innbetalinger/utbetalinger) sammenlignes (se tabell 3).

Anordnede inntekter i budsjettet (16.500) - Mottatte innbetalinger i regnskapet (14.500)	Anordnede utgifter i budsjettet (10.500) - Foretatte utbetalinger i regnskapet (9.900)
= Mindreinntekt (2.000)	= Innsparing (600)

Tabell 3: Utfallsavslutning for driftsinntektene og driftsutgiftene.

I tabell 4 vises anordningsavslutning for driftsinntektene og driftsutgiftene, hvor budsjettbeløp og anordnede betalinger (dvs. anordnede inntekter/anordnede utgifter) sammenlignes.

Anordnede inntekter i budsjettet (16.500) - Anordnede inntekter i regnskapet (15.000)	Anordnede utgifter i budsjettet (10.500) - Anordnede utgifter i regnskapet (10.000)
= Mindreinntekt (1.500)	= Innsparing (500)

Tabell 4: Anordningsavslutning for driftsinntektene og driftsutgiftene.

Et argument for dette fokuset er at budsjettkontroll bør foregå ved å sammenligne anordnede inntekter og anordnede utgifter (som hentes fra AO-kolonnene til den kameralistiske kontoen) med budsjetterte inntekter og budsjetterte utgifter (som hentes fra budsjettet). Hvis for eksempel en person som kommunen har et innbetalingskrav på ikke betaler, så har dette med selve betalingsutførelsen å gjøre (ved at personen ikke betaler), det har ikke med budsjettkontrollen i kommunen å gjøre (innbetalingsanordningen i regnskapet samsvarer nemlig med budsjettert inntekt).

Inn-/utbetalingskontroll

Den andre oppgaven til FKAM er å bidra til inn-/utbetalingskontroll. I AO-kolonnene bokføres anordnede driftsinntekter (15.000) og anordnede driftsutgifter (10.000), mens driftsinntekter (14.500) og driftsutbetalinger (9.900) bokføres i V-kolonnene (bokføringsregel 1). Ved bruk av bokføringsregel (2), fremkommer det tydelig at innbetalingene har vært i samsvar med innbetalingsanordningene ($\text{Inntekter} - \text{R} = \text{RF} + \text{AO} - \text{V} = 0 + 15.000 - 14.500 = 500$) og utbetalingene har vært i samsvar med utbetalingsanordningene ($\text{Utgifter} - \text{R} = \text{RF} + \text{AO} - \text{V} = 0 + 10.000 - 9.900 = 100$).

Det er her verdt å merke seg at en innbetalingsanordning (som bokføres i AO-kolonnen på den kameralistiske kontoens inntektsside) skal være i samsvar med budsjettert inntekt og ikke i samsvar med påløpt inntekt. På tilsvarende måte skal en utbetalingsanordning (som bokføres i AO-kolonnen på den kameralistiske kontoens utgiftsside) være i samsvar med budsjettert utgift og ikke i samsvar med påløpt utgift. Dette forklares nærmere i det følgende ved å henvise til driftsutgiftene i talleksemplet.

Rådmannen har ikke anledning til å pådra kommunen høyere utgifter enn det som politikerne har vedtatt i budsjettet, for deretter å anordne det høyere beløpet for utbetaling. I talleksemplet er det påløpt driftsutgifter med 11.000, selv om politikerne kun har vedtatt budsjetterte driftsutgifter på 10.500. Rådmannen kan ikke her utstede en betalingsanordning for påløpte driftsutgifter på 11.000, men må utstede en betalingsanordning innenfor rammen av budsjettert driftsutgift på 10.500. (I talleksemplet ble det utstedt en utbetalingsanordning for driftsutgiftene på 10.000).

Kassekontroll

De enkelte inn- og utbetalingene bokføres i V-kolonnene på den kameralistiske kontoen, noe som gjør det lett å kontrollere 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 talleksempel blir dette følgende (se tabell 2):

Innbetalinger (Inntekter-V)	16.500
- Utbetalinger (Utgifter-V)	<u>-13.120</u>
Netto kasseendring	<u>3.380</u>

Rapportering av et pengeresultat

I FKAM periodiseres inntektene og utgiftene med henblikk på deres respektive pengevirksomhet ved bruk av anordningsprinsippet. Det er derfor et pengeresultat som rapporteres som forskjellen mellom anordnede inntekter og anordnede utgifter i AO-kolonnene, som representerer pengeresultatkolonner. I talleksempel blir dette følgende (se tabell 2):

Anordnede inntekter (Inntekter-AO)	17.000
- Anordnede utgifter (Utgifter-AO)	<u>-13.220</u>
Netto anordnet inntekt	<u>3.780</u>

Dette pengeresultatet viser i hvilken grad utgifter som er anordnet for utbetaling er finansiert av inntekter som er anordnet for innbetaling.

Ufullstendige restkolonner

Som en følge av fokuseringen på betalingskontroll i FKAM, inneholder restkolonnene på den kameralistiske kontoen inntekter og utgifter som er anordnet for betaling, men ikke betalt. I talleksempel blir dette følgende (se tabell 2):

	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 1.000 (16.000-15.000) og påløpte, men ikke anordnede driftsutgifter på 1.000 (11.000-10.000) ikke rapporteres i restkolonnene på hhv. inntekts- og utgiftssiden. Heller ikke langsiktig gjeld (etter avdrag) på 1.800 (2.000-200)

rapporteres (på utgiftssiden), fordi ingen utbetalingsanordning er gitt for dette beløpet. Investeringen i anleggsmidler (3.000) rapporteres ikke i restkolonnen (på inntektssiden), fordi ingen innbetalingsanordning er gitt (og skal heller ikke gis) for dette beløpet.

Hvis vi ønsker å ta med påløpte men ikke anordnede inntekter/utgifter i restkolonnene til den kameralistiske kontoen, må vi bokføre påløpte inntekter/utgifter istedenfor anordnede inntekter/utgifter i AO-kolonnene (jf. $R=RF+AO-V$). Regnskapsteknisk er ikke dette noe problem, men da vil ikke FKAM lenger kunne oppfylle en av sine fire oppgaver, nemlig betalingskontroll. Som forklart ovenfor, består denne kontrollen i en sammenligning av betalingsanordninger (rapporterte i AO-kolonnene) og betalinger (rapporterte i V-kolonnene), jamfør den første kameralistiske bokføringsregelen (ingen V-bokføring uten tidligere/samtidig AO-bokføring). Et bedre alternativ vil derfor være å gi tilleggsopplysninger (f.eks. i noter) om påløpte, men ikke anordnede inntekter og påløpte, men ikke anordnede utgifter. Sagt på en annen måte: i den grad det er ønskelig med informasjon om fordringer som ikke er anordnet for innbetaling, kortsiktig og langsiktig gjeld som ikke er anordnet for utbetaling samt anleggsmidler som det ikke skal gis innbetalingsanordning for (jf. utbetalingsanordningen gis for investeringsutgiften, ikke for selve anleggsmiddelet) bør dette gjøres som et tillegg til den forvaltningskameralistiske enkle bokføringen. Dermed kan den viktige betalingskontrolloppgaven til FKAM fortsatt gjennomføres som en integrert del av bokføringen.

KONKLUSJON

Kommuneregnskapet (KOM) har samme hovedformål som forvaltningskameralistikken (FKAM): rapportere informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av offentlige (skatte)inntekter. De fire konkrete oppgavene som ble forklart ovenfor under omtalen av FKAM (budsjettkontroll, inn-/utbetalingskontroll, kassekontroll og rapportering av et pengeresultat), er derfor oppgaver som også KOM bør oppfylle. Men fordi KOM baseres på bruk av en spesiell og komplisert dobbel bokføringsmetode, er det vanskelig for KOM å oppfylle disse fire oppgavene.

Inspirasjon til en forbedring av KOM, slik at det oppfyller de fire nevnte oppgavene på en enklere måte, kan vi finne i FKAM.

Og hvis vi videreutvikler KOM slik at disse fire oppgavene oppfylles på en enklere måte, fører det samtidig til at KOM rapporterer informasjon til bruk for demokratisk (politisk) forvaltning av offentlige (skatte)inntekter på en enklere – og lettere forståelig – måte enn i dag. Konklusjonen blir derfor at kommuneregnskapet (KOM) bør videreutvikles i retning av forvaltningskameralistikk (FKAM).

REFERANSER

- Buschor, E., Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management. In Buschor, E. and Schedler, K. (Eds.) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting* (Berne/Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994), pp. VII-XVIII.
- Monsen, N., Kommuneregnskapet i Norge: En studie av kameralistenes og kjøpmannens påvirkning (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2004).
- Monsen, N., Forretningsregnskap og kameralregnskap: En sammenligning med henblikk på bruk i offentlig sektor (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2011a).
- Monsen, N., Statsregnskapet og kommuneregnskapet: En innføring med refleksjoner om veien videre (Norges Handelshøyskole: Rapport, 2011b).
- Mülhaupt, L., *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland* (Baden-Baden, Nomos Verlagsgesellschaft, 1987).
- von Wysocki, K., *Kameralistisches Rechnungswesen* (Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag, 1965).

Norvald Monsen