



Kameralregnskap - del 1: en oversikt



NORVALD MONSEN

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

Dette er del 1 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.

HISTORISK UTVIKLING

I offentlig sektor i det kontinentale Europa (spesielt Tyskland, Sveits og Østerrike; se f.eks. Buschor, 1994; Mülhaupt, 1987; Walb, 1926), ble kameralistens enkle bokføringsmetode utviklet i det 16. århundre og fremover for å bidra til kontroll av offentlige inntekter (se f.eks. Walb, 1926). Ernst Walb (1926, s. 210) fremhever at det latinske ordet «camara» eller «camera» i det 9. århundre betegnet det stedet hvor landsherren oppbevarte sine skatter, og det tyske uttrykket «Kammer» betydde i denne sammenhengen det værelset hvor de personene, som var ansvarlige for å forvalte inntektene, pleide å samle seg. Uttrykkene kameralistikk og kameralregnskap er av den grunn fra gammel tid av nær knyttet til så vel penger og inntekter som til deres forvaltning.

Walb (1926) påpeker at kameralregnskapets utvikling kan inn-



Uttrykkene kameralistikk og kameralregnskap er av den grunn fra gammel tid av nær knyttet til så vel penger og inntekter som til deres forvaltning.

deles i fire ulike faser, og denne utviklingen har hatt et parallelt forløp med utviklingen innenfor privat regnskapsføring. Begge steder har utviklingen tatt sikte på å fremskaffe informasjon for kontrollformål, for statistikkformål og for utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap. Første fase (ca. 1500-1750) omtales som *enkel kameralstil*, og består i å ta frem balanseendringer for penger og løsøre og eventuelt også en oversikt over faste eiendommer, samt i en inndeling av inntektene og utgiftene i samsvar med deres kilder (Walb, 1926, s. 211). Ifølge Wysocki (1965) har man formodentlig først vært tilfreds med å vise pengeinntektene og pengeutgiftene i en kassedagbok, hvor man kronologisk rapporterte inntektene og utgiftene, uten å ta hensyn til deres ulike karakter. Ifølge Johns (1951) kunne man litt etter litt utvide denne kronologiske bokføringen i kassedagboken til en systematisk bokføring i hovedboken. Riktignok manglet det stort sett en systematisk anvendelse av regnskapsbøkene. Forsøk på å innføre kjøpmannens dobbelte bokføring også i offentlig sektor mislyktes (Wysocki, 1965, s. 13). Walb (1926) påpeker i denne forbindelse:

”Overføringen av kjøpmannens regnskapsvesen til den samlede offentlige forvaltning var kun et intermeso. Den var dømt til å mislykkes, fordi man ikke hadde tatt tilstrekkelig hensyn til de spesielle krav som statsforvaltningen stiller til et regnskapsvesen. Man kunne ikke fjerne disse misforholdene fullstendig på den måten som man her hadde valgt; man måtte heller videreutvikle det bestående regnskapsvesenet.” (Walb, 1926, s. 215; oversatt fra tysk)

Videreutviklingen av kameralregnskapet i andre utviklingsfase (ca. 1750-1810), omtalt som *innføring av anordningsregnskapet*, er ifølge Walb (1926) nær forbundet med navnet til den østerrikske hoffrådgiveren Johann Mathias Puechberg, som i 1762 offentliggjorde et skrift med tittelen *Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt* (”Innledning til et forbedret kameralregnskap anvendt på et kameralherrskep”). En tilsvarende fremgangsmåte ble i 1786 beskrevet av den tyske kameralisten J.H. Jung. Forbedringsforslagene bestod for det første i at det for samtlige betalingstransaksjoner ble innført en sterk kopling mellom bokføringen i kassedagboken og den systematiske bokføringen i hovedboken, dvs. samtlige inntekter og utgifter i regnskapsperioden ble på samme måte registrert både i det kronologiske så vel som i det systematiske regnskapet. For det andre utviklet man innenfor det systematiske regnskapet (hovedboken) enhver typisk form av de kame-

ralistiske hovedbokskonti, som senere ble bestemmende for den kameralistiske bokføringen (Wysocki, 1965).

Utgangspunkt for overveielene i denne fasen var forsøket på ikke bare å inkludere de allerede realiserte inntektene og utgiftene (dvs. umiddelbare inn- og utbetalinger i form av et kasseregnskap), men de anordnede inntektene og utgiftene (dvs. både umiddelbare og senere inn- og utbetalinger i form av et anordningsregnskap) (Wysocki, 1965). Walb (1926) forklarer:

”Anordningsregnskapet for de grupperte inntektene og utgiftene angir hva som skal betales for de respektive formålene, likegyldig om betalingen skal skje straks eller senere, og regnskapsføringen blir gjennomført så snart det faktum foreligger, at en inntekt eller utgift er anordnet for betaling. Puechberg har derfor betegnet anordningsregnskapet som skyldighet (forpliktelse), slik at man i kameralistikken snakker om inntekts- og utgifts-skyldighet eller om inntekts- og utgiftsanordning. Denne skyldigheten eller denne anordningen sammenstilles med betalingsbeløpet, slik at den gjennomførte betalingen korrigerer skyldigheten. Hvis betalingen ennå ikke er gjennomført, oppstår en rest. Enhver anordning må etter hvert bli utlignet av et tilsvarende betalingsbeløp. Dette er en grunnregel som har gjort kameralistikken til et svært strengt formelt system, som man under alle omstendigheter må følge.” (Walb, 1926, s. 217; oversatt fra tysk)

Hovedboken utarbeidet på denne måten inneholdt allerede viktige bestanddeler for utarbeidelse av et balanseregnskap inneholdende fordringer og forpliktelser samt for et lønnsomhetsresultatregnskap (Wysocki, 1965).

Tredje fase i utviklingen av kameralregnskapet (fra ca. 1810) - *videre inndeling av kameralregnskapet* - foregikk i det stille (Walb, 1926; Wysocki, 1965) og bestod først og fremst av en systematisk inndeling av den kameralistiske hovedboken. I 1810 ble det utgitt en forordning med tittelen *Unterricht zur Anweisung der Gefälls-erträge für die Staatsrechnungszentrale* (”Veiledning i statlig regnskapsføring”), som forklarte hvordan man skulle bokføre inntektene og utgiftene med hensyn til om de hadde lønnsomhetsvirkning eller om de ikke hadde slik virkning. Ved hjelp av denne inndelingen ble det banet vei for utarbeidelse av et lønnsomhetsregnskap i samsvar med bedriftsøkonomisk tenkning.

Fjerde fase i utviklingen av kameralregnskapet, omtalt som *utviklingen av bedriftskameralistikk*, begynte omkring 1910 og er på den ene siden kjennetegnet av en krise: Tilbakegangen til kameralismen som en merkantil økonomisk teori smittet over på den tilhørende regnskapsvitenskapen (Johns, 1951; Wysocki, 1965). På den

andre siden førte behovene til de nye offentlige bedriftene, først og fremst de kommunale bedriftene, til en mengde reformer av kameralregnskapet (Wysocki, 1965). I denne fasen innførte praktikere kameralistiske konti, som gjorde det mulig for dem å bokføre beholdninger av råvarer, halvferdige og ferdige varer, som etter hvert skulle kostnadsføres i samsvar med deres forbruk, og fysiske eiendeler som skulle avskrives. Disse kontiene ble benyttet for å utarbeide lønnsomhetsresultatregnskap og balanseregnskap for offentlige bedrifter (Oettle, 1990).

Forsøket på å erstatte den kameralistiske bokføringsmetoden med kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, mislyktes enda en gang. Walb (1926) kommenterer:

”Det er lærerikt å konstatere at man her nok en gang anbefalte den samme vegen som man 150 år tidligere anbefalte og delvis også slo inn på, nemlig overføring av kjøpmannens bokføring, selv om man også denne gang avgrenset seg til de konkurranseutsatte bedriftene. Og videre er det lærerikt at også denne gang viste denne vegen seg ikke å være den riktige. Der hvor man har slått inn på denne vegen, har man delvis forlatt den (Kieler Werft) eller ikke vurdert den altfor gunstig (Bayerische Staatsverwaltung).” (Walb, 1926, s. 224; oversatt fra tysk)

Ifølge Walb (1926) kan det ennå en gang ikke være tale om at offentlige bedrifter skal gå over til å bruke kjøpmannens bokføringsmetode. Grunnen til dette ligger nettopp i det forhold at forvaltningen, samlet sett, stiller krav til regnskapet som ikke kan oppfylles på en god måte ved hjelp av kjøpmannens bokføring, ettersom sistnevnte bokføringsmetode er utviklet for å tilfredsstille andre krav enn de som finnes i offentlig sektor. Oettle (1990) fremhever dessuten at den største fordelene med å benytte den kameralistiske bokføringsmetoden også for de offentlige bedriftene, er at man da benytter en ensartet metode, noe som gjør det lettere å overføre administrativt personale mellom den offentlige kjerneforvaltningen og de offentlige bedriftene. Walb (1926) trekker derfor følgende konklusjon:

”Den siste videreutviklingen (av offentlig regnskapsføring) er derfor presset inn på den samme vegen som man slo inn på etter den første krisen, nemlig videreutvikling av det eksisterende regnskapet (dvs. den kameralistiske bokføringsmetoden).” (Walb, 1926, s. 224; oversatt fra tysk)

På dette grunnlaget utarbeidet Ernst Walb (1926) sin grunnleggende teori om det kameralistiske lønnsomhetsresultatregnskapet. Her frigjorde han kameralregnskapet fra mange misforståelser som var oppstått som en følge av at regnskapet hadde utviklet seg uten noen teoretisk referanseramme (Oettle, 1990). Walb påviste også at

den kameralistiske bokføringsmetoden benyttet av de offentlige bedriftene (bedriftskameralistikk), baseres på de samme grunnleggende forutsetninger som resultatregnskapet innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode. Sistnevnte resultatregnskap, så vel som konti innenfor bedriftskameralistikken, viser nemlig begge et lønnsomhetsresultat som fremkommer fra en bedrifts produksjon og salg av varer og tjenester. Regnskapsføring som derimot viser samsvar med eller avvik fra budsjett (forvaltningskameralistikk), er, i likhet med kjøpmannens enkle bokføring, en regnskapsmetode som relaterer seg til en organisasjons pengeutvikling (se Johns, 1951; Oettle, 1990).

Andre forfattere (spesielt Rudolf Johns, Ludwig Mülhaupt og Klaus Wysocki) har senere videreutviklet Walbs teori, og det kom også viktige bidrag fra praksis (se Oettle, 1990, s. 348; Wysocki, 1956, s. 15). Wysocki (1956) kommenterer imidlertid Walbs innsats på følgende måte:

”Det er Walbs fortjeneste å ha bevist først, at man med stilelementene til det klassiske kameralistiske regnskapsvesenet kan utarbeide resultatregnskap og balanseregnskap (bedriftskameralistikk) tilsvarende de som utarbeides ved hjelp av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, uten at man benytter sistnevnte bokføringsmetode.” (Wysocki, 1965, s. 15; oversatt fra tysk)

Når det dreier seg om anvendelsesområdene for kameralregnskapet, påpeker Wysocki (1965, s. 15), at det nok kan fastslås, at den kameralistiske bokføringsmetoden er langt bedre i stand til å tilpasse seg endringer enn kjøpmannens dobbelte bokføring, fordi sistnevnte baseres på en svært streng bokførings- og avslutningsmetode (alltid debitering og kreditering av to ulike konti med samme beløp). Det er derfor forståelig at utformingen av kameralregnskapets konti er svært mangfoldig sammenlignet med kjøpmannens konti (Wysocki, 1965, s. 15). Som Walb (1926) påpeker:

”Den som vil forstå dagens praktiske kameralregnskap, må oppgi tanken på en enhetlig anvendelse av dette regnskapet.” (Walb, 1926, s. 225; oversatt fra tysk)

FORVALTNINGSKAMERALISTIKK OG BEDRIFTSKAMERALISTIKK

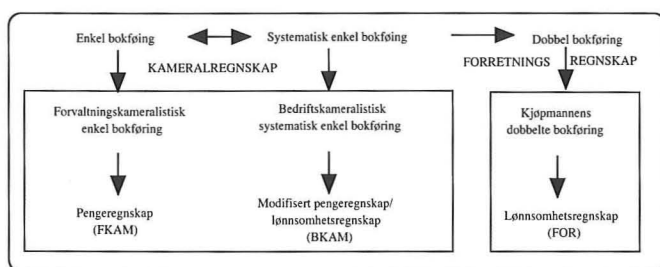
Opprinnelig ble kameralregnskapet utviklet for den offentlige budsjettkoblede kjerneforvaltningen (slik som kommunekassen i en kommune) (*forvaltningskameralistikk* -FKAM), og hovedformålet med denne formen for kameralregnskap er å bidra til kontroll av offentlige (skatte)inntekter (pengeforvaltning) innenfor de finansi-



Forvaltningskameralistikken bruker en videreutviklet variant av enkel bokføring, mens bedriftskameralistikken bruker en videreutviklet variant av systematisk enkel bokføring.

elle rammene i et politisk vedtatt budsjett (budsjettkontroll). Dessuten er kontrollen av at ingen penger mottas eller betales ut av kommunekassereren, uten at det først er gitt en betalingsanordning (betalingsinstruksjon) av en annen person som har myndighet til dette (rådmannen) en viktig kameralistisk målsetting (betalingskontroll). Senere ble forvaltningskameralistikken videreutviklet til *bedriftskameralistikk* (BKAM) for bruk i de offentlige bedriftene (f.eks. kommunale buss-selskap og kommunale lysverk). Formålet med sistnevnte form for kameralistikk er å gjøre det mulig å utarbeide nøyaktig samme type regnskapsinformasjon som den som blir utarbeidet ved bruk av kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode og kjøpmannens tosidige konti (debet- og kreditsider), dvs. utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap og tilhørende integrert fullstendig balanseregnskap (se f.eks. Monsen, 2009, for flere detaljer).

Forvaltningskameralistikken bruker en videreutviklet variant av enkel bokføring, mens bedriftskameralistikken bruker en videreutviklet variant av systematisk enkel bokføring. Jeg omtaler derfor førstnevnte bokføringsmetode som *forvaltningskameralistisk enkel bokføring* og sistnevnte bokføringsmetode som *bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring* (se figur 1).



Figur 1: Kameralistens bokføring
(Kilde: Modifisert versjon av figur 10.1, s. 124 i Monsen, 2009).

Forvaltningskameralistisk enkel bokføring har videreutviklet kjøpmannens enkle bokføring. Mens sistnevnte bokføringsmetode danner grunnlaget for 'kontantregn-

skap (kasseregnskap)', som viser umiddelbare inn- og utbetalinger (se f.eks. Monsen, 2009), danner førstnevnte bokføringsmetode grunnlaget for 'pengeregnskap', som viser anordnede inntekter og utgifter (dvs. anordnede umiddelbare og senere inn- og utbetalinger).

Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring har videreutviklet kjøpmannens systematisk enkle bokføring. Sistnevnte bokføringsmetode rapporterer lønnsomhetsresultatet kun via betalingssiden (ved bruk av balanseregnskapskonti) (Monsen, 2009). Derfor danner denne bokføringsmetoden grunnlaget for et 'modifisert pengeregnskap med innslag av et lønnsomhetsresultat'. Når derimot førstnevnte bokføringsmetode brukes, rapporteres lønnsomhetsresultatet både via betalingssiden (ved bruk av balanseregnskapskonti) og via ytelsessiden (ved bruk av lønnsomhetsresultatregnskapskonti), slik det blir rapportert når kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode brukes (Monsen, 2009). Bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring danner derfor grunnlaget for et 'modifisert pengeregnskap/lønnsomhetsregnskap'.

DEN KAMERALISTISKE KONTOEN

Det er utviklet en egen konto for bruk i kameralistisk bokføring (se tabell 1). I dag benytter man betegnelsen 'den kameralistiske kontoen', men ifølge Rudolf Johns (1951, s. 44) var uttrykket 'konto' fremmed for den kameralistiske bokføringsmetoden. Årsaken til dette var at hver 'kameralistiske konto' består av en kombinasjon av minst to, men ofte også flere, av kjøpmannens konti. Derfor bruker Rudolf Johns benevnelsen 'regnskapsstruktur', i motsetning til 'den kameralistiske kontoen'. Ludwig Mülhaupt (1987) benytter imidlertid uttrykket 'den kameralistiske kontoen':

"I motsetning til kjøpmannens tosidige konto er den kameralistiske kontoen som regel ensidig, dvs. den har enten en inntekts- eller utgiftsside. Mens kjøpmannens konto på hver side (dvs. på debet- og kreditsidene) er ensidig, dvs. den har kun én spalte eller kolonne, består den kameralistiske kontoen prinsipielt av fire forskjellige spalter eller kolonner (både på inntekts- og utgiftssiden)." (Mülhaupt, 1987, s. 95; oversatt fra tysk)

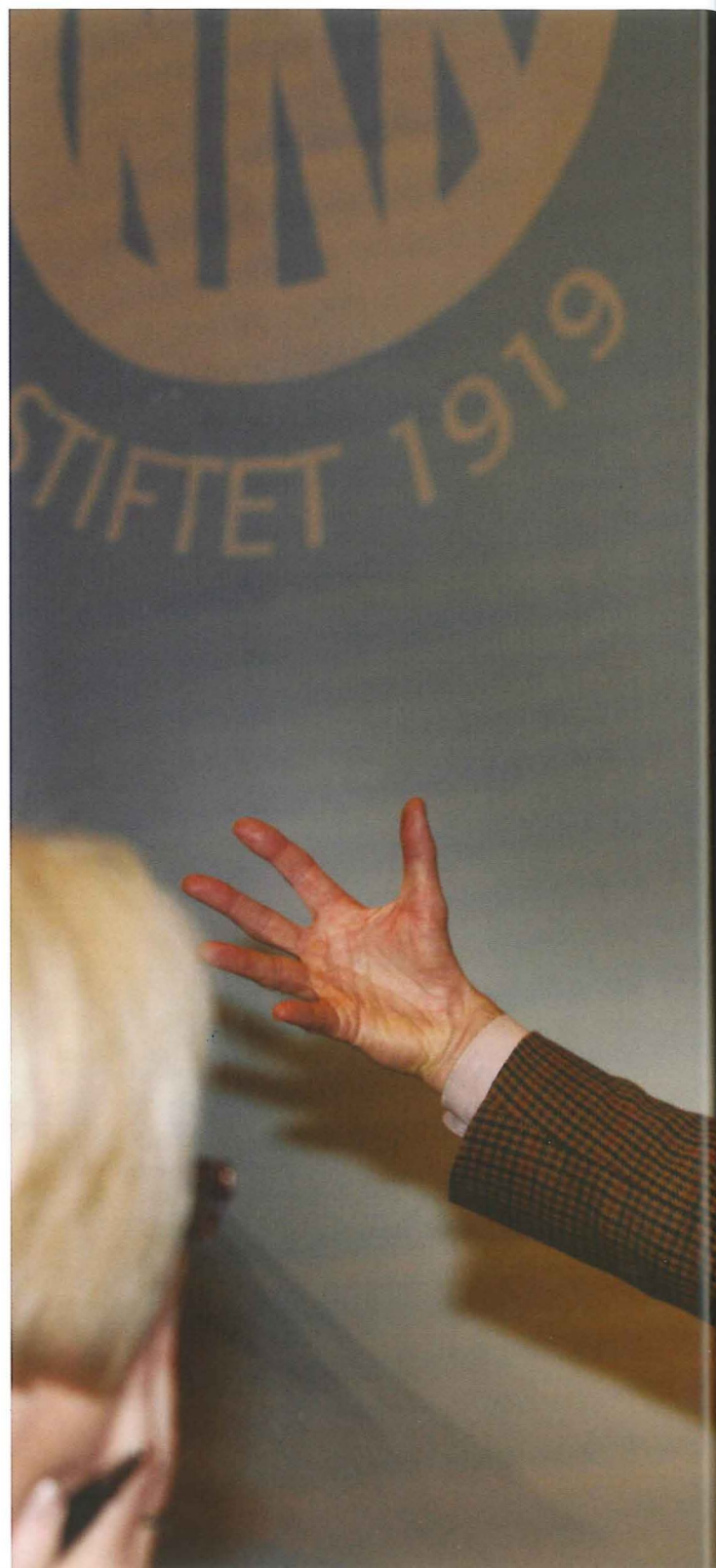
Bokføringssted	Inntekter				Utgifter			
	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)	Rester brakt frem (RF)	Anordning (AO)	Virkelig utfall (V)	Rester overført (R)

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 (forpliktelser) som ennå ikke er betalte. Innenfor forvaltningskameralistikken rapporteres kun fordringer og forpliktelser, som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte. Innenfor bedriftskameralistikken rapporteres derimot samtlige eiendeler på inntektssiden og samtlige forpliktelser og egenkapital på utgiftssiden (dvs. ikke kun fordringer og forpliktelser som det er gitt betalingsanordninger for, men som ikke er betalte, slik som innenfor forvaltningskameralistikken). RF-kolonnene representerer balansekolonner ved begynnelsen av perioden, fordi utestående beløp fra foregående periode bringes frem som inngående beløp i denne perioden.

Innenfor forvaltningskameralistikken viser kolonnen *Anordning (AO)* nye inntekter (på inntektssiden) og nye utgifter (på utgiftssiden), som det er gitt betalingsanordninger for. Denne kolonnen representerer ytelsessiden og danner dermed grunnlaget for utarbeidelse av et pengeresultatregnskap (i form av anordnede inntekter og utgifter) innenfor forvaltningskameralistikken. Innenfor bedriftskameralistikken viser imidlertid AO-kolonnen på inntektssiden lønnsomhetsinntekter og økning i eiendeler, og på utgiftssiden vises kostnader, økning i forpliktelser og økning i egenkapital. Dermed danner denne kolonnen grunnlaget for utarbeidelse av et lønnsomhetsresultatregnskap (i form av lønnsomhetsinntekter og kostnader).

Kolonnen *Virkelig utfall (V)* har en dobbel funksjon innenfor forvaltningskameralistikken: For det første er den en oppgjørskolonne for de anordnede beløp (Rester brakt frem (RF) og/eller Årets anordning (AO)) ved at kolonnen viser hvor mye av de anordnede beløp som i perioden er realisert i form av inn- eller utbetalinger. For det andre viser kolonnen, når vi studerer den loddrett, periodens innbetalinger (på inntektssiden) og utbetalinger (på utgiftssiden). Denne kolonnen tilsvarer derfor de kontoene innenfor kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode som viser pengetransaksjonene, dvs. kontoene kasse og bank. Innenfor bedriftskameralistikken viser også V-kolonnene innbetalinger og utbetalinger, men i tillegg viser de reduksjonen av eiendeler på inntektssiden og reduksjonen av forpliktelser og egenkapital på utgiftssiden. Alle fiktive kassetransaksjoner på inntekts- og utgiftssidene i V-kolonnene vil oppheve hverandre, slik at netto V-differanse (V-inntekter minus V-utgifter) vil vise nettoendringen av likvide midler (nettoendringen på kontoene kasse og bank) innenfor bedrifts-



kameralistikken, slik som innenfor forvaltningskameralistikken.

Kolonnen *Rester overført (R)* viser, innenfor forvaltningskameralistikken, hvilke av tidligere anordnede beløp (dvs. summen av Rester brakt frem (RF) og Årets anordnede beløp (AO)) som ennå ikke er realiserte i form av inn- eller utbetalinger (V). Dermed viser denne kolonnen utestående beløp i form av inntektsrester (fordringer) på inntektssiden og utgiftsrester (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-kolonnene. Innenfor bedriftskameralistikken viser derimot R-kolonnen samtlige eiendeler ved slutten av perioden på inntektssiden,

og på utgiftssiden viser R-kolonnen samtlige forpliktelser og egenkapital på dette tidspunkt. De to kolonnene Virkelig utfall (V) og Rester overført (R) representerer betalingssiden for transaksjonene.

Ifølge de kameralistiske bokføringsreglene, kan ingen transaksjoner registreres i utfallskolonnene (V) uten en samtidig eller tidligere registrering i anordningskolonnene (AO). Dette kravet har sammenheng med det generelle kravet i offentlig sektor som sier at penger ikke kan



Gitt denne kameralregnskapshistorien, konkluderer jeg med at vi bør bruke kameralregnskap, og ikke forretningsregnskap, i offentlige organisasjoner.

mottas eller betales ut av en person (f.eks. kommune-kassereren), uten at det tidligere er gitt, eller samtidig gis, 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:

$$\begin{aligned} \text{Rest} &= \text{Rester brakt frem} + \text{årets anordning} - \text{virkelig utfall} \\ R &= RF + AO - V \end{aligned}$$

Dette betyr at regnskapstransaksjonene ved bruk av den kameral bokføringsmetoden rapporteres horisontalt på den ene siden av den kameralistiske kontoen: Inntekter bokføres på inntektssiden og utgifter bokføres på utgiftssiden. Selv om det kun er behov for én konto for å representere både en transaksjons ytelses- og betalings sider ved bruk av den kameralistiske bokføringsmetoden, finnes det ikke noe bestemt antall bokføringer eller registreringer for ulike transaksjoner (se f.eks. Oettle, 1990). Dette skiller denne bokføringsmetoden sterkt fra kjøpmannens dobbelte bokføringsmetode, som alltid bruker to sider, dvs. både debetsiden og kredittsiden til to forskjellige konti. Som Mülhaupt (1987) uttrykker seg:

”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 varebalansekonti 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 nødvendige.” (Mülhaupt, 1987, s. 97; oversatt fra tysk)

Den kameralistiske bokføringsmetoden ble primært utviklet for den offentlige kjerneforvaltningen (forvaltningskameralistikk), hvor det i stor grad dreier seg om inntekter og utgifter i form av pengetransaksjoner. Mülhaupt (1987) fremhever i denne forbindelse følgende:

”Det kjennetegnet ved kameralistikken, som tilsier at kassekontoen går gjennom alle andre konti i form av utfallskolonnen (V-kolonnen), muliggjør at man enkelt og nøyaktig kan finne ut hvor pengene kommer fra og

hva de går til, og binde opp bestemte utgifter i planleggingen.” (Mülhaupt, 1987, s. 97; oversatt fra tysk)

OPPSUMMERING OG KONKLUSJON

I dag finnes det to hovedvarianter av kameralregnskap, nemlig forvaltningskameralistikk og bedriftskameralistikk. *Forvaltningskameralistikken* kjennetegnes av følgende fire forhold: (1) pengeforvaltning, (2) budsjettkontroll, (3) betalingskontroll og (4) ikke-fullstendig balanse. Når det gjelder (1) fremkommer pengeutviklingen direkte på den kameralistiske kontoen i form av anordnede inntekter og utgifter i anordningskolonnene (AO-kolonnene) og umiddelbare innbetalinger og utbetalinger i utfallskolonnen (V-kolonnene). Fokus er følgelig på pengeutviklingen i motsetning til på lønnsomhetsutviklingen. Ved å sammenligne de regnskapsførte anordnede inntektene og utgiftene på den kameralistiske kontoen (AO-kolonnene) med tilsvarende budsjett-tall, kan budsjettkontroll gjennomføres (2). Når det gjelder (3), bidrar den kameralistiske kontoen til at det kan kontrolleres at ingen penger mottas eller betales ut uten at det først er gitt en betalingsanordning, ved at anordningskolonnene (AO-kolonnene), som rapporterer betalingsanordningene, og utfallskolonnen (V-kolonnene), som rapporterer betalingene, sammenlignes. Innenfor forvaltningskameralistikken regnskapsføres anordnede inntekter og utgifter, og ikke eventuelle inntekter og utgifter som ikke er anordnet for betaling, noe som medfører at det utarbeides en ikke-fullstendig balanse (jf. $R=RF+AO-V$) (4).

Senere ble forvaltningskameralistikken videreutviklet til *bedriftskameralistikk*. Denne utviklingen ble foretatt for å gjøre det mulig å utarbeide et lønnsomhetsresultatregnskap (jf. AO-kolonnene) og tilhørende balanseinformasjon (jf. RF- og R-kolonnene), samtidig som pengespesifikasjonen til forvaltningskameralistikken (jf. V-kolonnene) ble videreført. Det er av spesiell interesse å legge merke til at innføringen av et slikt lønnsomhetsfokus ble foretatt ved å utvikle bruken av enkel bokføring på en systematisk måte, uten å erstatte det enkle bokholderis prinsipp med det dobbelte bokholderis prinsipp, slik som tilfellet var innenfor forretningsregnskapet (se f.eks. Monsen, 2009).

Som avslutning på denne artikkelen vil jeg argumentere for at kameralregnskapet har mye å bidra med i vår pågående diskusjon om hvordan vi kan forbedre offentlige regnskaper. Foran i artikkelen er det vist til

at tidligere forsøk i de tysktalende land på å erstatte kameralregnskapet med forretningsregnskapet (lønnsomhetsregnskap) har mislykkes. Etter flere slike mislykkede forsøk ble en annen strategi valgt, nemlig videreutvikling av forvaltningskameralistisk enkel bokføring på en systematisk måte til bedriftskameralistisk systematisk enkel bokføring, istedenfor å erstatte den med kjøpmannens dobbelte bokføring. På denne måten ble det mulig å utarbeide et lønnsomhetsregnskap i form av bedriftskameralistikk som et supplement til pengeinformasjon i form av forvaltningskameralistikk.

Gitt denne kameralregnskapshistorien, konkluderer jeg med at vi bør bruke kameralregnskap, og ikke forretningsregnskap, i offentlige organisasjoner. Min begrunnelse for denne konklusjonen baseres på det forhold at førstnevnte regnskap (i form av forvaltningskameralistikk) har blitt spesielt utviklet for å bidra til forvaltning av offentlige penger, budsjettkontroll og betalingskontroll, noe som fortsatt er viktig i offentlige organisasjoner (spesielt i den offentlige budsjettkoplete kjerneforvaltningen). I den grad det også er interessant med lønnsomhetsinformasjon (f.eks. for offentlige bedrifter), er det imidlertid ikke nødvendig å erstatte pengefokuset til forvaltningskameralistikken. En bedre strategi vil være å fortsette med å bruke forvaltningskameralistikk (FKAM) og supplere med bedriftskameralistikk (BKAM). På denne måten kan vi rapportere pengeinformasjon som den grunnleggende informasjonen for offentlige organisasjoner (FKAM), og vi kan supplere med lønnsomhetsinformasjon (BKAM) for de delene av den offentlige organisasjonen hvor slik informasjon er ønskelig.

LITTERATUR

Buschor, E., Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management. In E. Buschor and K. Schedler (Eds.), *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, pp. VII-XVIII (Berne/Stuttgart/Vienna: Paul Haupt Publishers, 1994), pp. VII-XVIII.

Johns, R., *Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil* (Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabeler, 1951).

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

Mülhaupt, 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: Industrierverlag Spaeth & Linde, 1926).

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