

Das Gemeinderechnungswesen in Norwegen

Eine historische Studie über den Einfluss des kameralistischen und des kaufmännischen Rechnungswesens

von Norvald Monsen*

Seit im Jahre 1883 die ersten Gemeinderechnungsvorschriften in Norwegen verabschiedet wurden, sind sie vom Kameralrechnungswesen beeinflusst. Im Jahre 1924 wurde jedoch die Methode der doppelten Buchführung eingeführt, und in den letzten Jahren ist ein steigender Einfluss der kaufmännischen doppelten Buchführung festzustellen. Aus dem Zusammentreffen von Kameralistik und kaufmännischer Rechnungslegung ist ein kompliziertes, schwer nachzuvollziehendes Rechnungslegungssystem entstanden.

Weil das Gemeinderechnungswesen in Norwegen ursprünglich kameralistischen Zwecken (Verwaltung öffentlicher Einnahmen, Haushaltskontrolle und Zahlungskontrolle) und nicht kaufmännischen erwerbswirtschaftlichen Zwecken (erwerbswirtschaftliche Kontrolle) dienen soll, wird in diesem Artikel für die (Wieder-) Einführung der kameralistischen einfachen Buchführungsmethode plädiert.

Einleitung

Tore Jørgen Hanisch hat eine Sammlung von Artikeln über Wirtschaft und Geschichte veröffentlicht, in der der erste Artikel den Titel »Schweigaard og gjennombruddet for norsk sosialøkonomi, 1835-1870« (»Schweigaard und der Durchbruch der norwegischen Volkswirtschaftslehre, 1835-1870«) führt.¹ In diesem Artikel hebt Hanisch hervor, dass Anton Martin Schweigaard (1808-1870) als der erste bedeutsame Wirtschaftswissenschaftler in Norwegen betrachtet wird, aber vor Schweigaard Ludvig Holberg (1684-1754) als Erster in Dänemark-Norwegen ein andauerndes Interesse für Wirtschaftsfragen gezeigt habe. Er setzt fort: »Auf dieser Ebene hat er eine Rolle nicht nur durch eigene Autorschaft, sondern auch dadurch gespielt, dass er durch sein testamentarisches Geschenk an

und die Organisierung der Sorø-Akademie für ein Aufblühen des Interesses an wirtschaftlichen Fragen den Grund legte. Wirtschaft oder »Oeconomie-, Commerce- und Kameralwissenschaften« wurden hier eines der fünf wichtigen Fachgebiete (neben Geschichte, Mathematik, Rechtswissenschaft und modernen Sprachen). Während der Periode 1750-70 wurde die Sorø-Akademie ein Mittelpunkt der volkswirtschaftlichen akademischen Tätigkeit und der einzige Ort in Dänemark-Norwegen, neben Kiel, mit einer akademischen Stelle in den wirtschaftlichen Fächern.

Die zwei Personen, die für den Unterricht in Wirtschaft und den anderen »staatswissenschaftlichen Fächern« in dieser Periode verantwortlich waren, Jens Schielderup Sneedorff (1724-64) und Andreas Schytte (1726-77), waren vom *deutschen Kameralismus* stark beeinflusst, der eine Form der öffentlichen Finanzlehre mit seinen Wurzeln im Merkantilismus darstellte. Schytte veröffentlichte auch ein Lehrbuch der »Kameralwissenschaft« als Teil eines größeren Werkes über »Die interne Lenkung des Staates«, wahrscheinlich das erste Wirtschaftslehrbuch in Dänemark-Norwegen. Diese Lehrbuchtradition im merkantilistischen Sinn wurde in Kiel von Johan Christian Fabricius (1745-1808) weitergeführt, der dort eine Profes-

sur für Naturgeschichte, Wirtschaft und *Kameralwissenschaften* hatte.«²

Aus diesem Zitat wird deutlich, dass der deutsche Kameralismus früh eine wichtige Rolle innerhalb des wirtschaftlichen Denkens spielte. In einem Artikel, der den Titel »Merkantilismus, Kameralismus, Colbertismus aus heutiger Sicht« trägt, hebt Peter Eichhorn hervor: »Landläufig gilt die Kameralwissenschaft als Ursprung der modernen Volkswirtschaftslehre. Man muss hinzufügen, dass mit dem Kameralismus auch die moderne Betriebswirtschaftslehre beginnt.«³

In einem Artikel zum Thema des Kameralismus bringt Karl Oettle diese Bedeutung auf folgende Weise zum Ausdruck: »Die Kameralistik...war die wirtschaftliche Politik des merkantilistischen Staates, der einmal die wichtigste Kraft der sozial-wirtschaftlichen Entwicklung war. Die Kameralwissenschaften, die diese Vorgehensweise studierten, waren die Vorläufer sowohl der Betriebswirtschaftslehre als auch der Finanzwissenschaft. Das kameralistische Denken sowohl in der Praxis als auch in der Wissenschaft hat deshalb eine wichtige Bedeutung; was im Gegensatz zu den verächtlichen Obertönen steht, die die kameralistischen Methoden (die Verwaltungspraxis) heutzutage erregen. Diese negative Bewertung hat auch auf die zwei anderen Dimensionen der Kameralistik (das heißt die Buchführungsmethode und das Haushalts- und Rechnungssystem), die auf das Rechnungswesen beschränkt sind, übergreifen.«⁴

Hier hebt Oettle hervor, dass die zunehmende negative Auffassung über die Kameralistik, als ein merkantilistisches wirtschaftliches Denken für den öffentlichen



Dr. oecon. Norvald Monsen ist Associate Professor an der Norwegischen Wirtschaftsuniversität (NHH) in Bergen.

* Mein herzlicher Dank gilt sowohl meiner Kollegin Helga Kampmann an der Humboldt-Universität zu Berlin, als auch meiner Kollegin Laila Löyning-Krueger und meinem Kollegen Bjørnulf Hinderaker an der Norwegischen Wirtschaftsuniversität, die alle stets bereit waren, mir sprachliche und fachliche Unterstützung zu geben.

1 Hanisch, 1996.

2 Hanisch, 1996, S. 16; aus dem Norwegischen übersetzt, Hervorhebungen hinzugefügt.

3 Eichhorn, 1999, S. 5.

4 Oettle, 1990, S. 346; aus dem Englischen übersetzt.

Bereich, sich auf die Kameralistik als Buchführungsmethode und Haushalts- und Rechnungssystem für den öffentlichen Bereich ausgedehnt hat. Das heutige Interesse an der Kameralistik als Rechnungslegungssystem, einschließlich der kameralistischen Buchführungsmethode (des Kameralstils), ist deshalb gering: »Leider ist der Kreis, der an der Fortentwicklung und Vereinheitlichung des Kameralstils interessierten Wissenschaftler und Praktiker sehr klein, was im Hinblick auf die Bedeutung dieser Fragen sehr zu bedauern ist.«⁵

Wenn wir unsere Aufmerksamkeit auf Norwegen lenken, finden wir einen historischen deutschen Einfluss im externen Rechnungswesen der Unternehmen.⁶ Aber wie ist die Situation in Bezug auf das öffentliche Rechnungswesen? Gibt es einen historischen Einfluss der deutschen Kameralistik auf das öffentliche Rechnungswesen in Norwegen? Gibt es vielleicht einen Einfluss der kameralistischen Buchführungsmethode auf die Gemeinderechnungswesen in Norwegen? Und gibt es gegebenenfalls einen Einfluss der kaufmännischen doppelten Buchführung auf die Buchführungsmethode, die im Gemeinderechnungswesen in Norwegen benutzt wird? In letzter Zeit können wir einen zunehmenden internationalen Trend beobachten, der in der Richtung verläuft, das kaufmännische Rechnungswesen (das heißt, die kaufmännische doppelte Buchführung) in den öffentlichen Bereich einzuführen.⁷ Vielleicht finden wir eine ähnliche Entwicklung in Norwegen?

Der Zweck dieses Artikels besteht darin, eine historische Studie über den Einfluss des kameralistischen und des kaufmännischen Rechnungswesens auf das Gemeinderechnungswesen in Norwegen zu präsentieren. Der Artikel beschränkt sich darauf, die Gemeinderechnungsvorschriften zu analysieren; die Rechnungslegungspraxis der Gemeinden wird hingegen nicht analysiert. Obwohl die Rechnungsvorschriften im Brennpunkt stehen werden, können sie nicht ohne Einbeziehung der Haushaltsvorschriften betrachtet werden. Ein Merkmal des öffentlichen Rechnungswesens ist nämlich seine starke Kopplung an den Haushaltsplan.

Historische Entwicklung des kaufmännischen Rechnungswesens

Die älteste bekannte Buchführungsmethode bestand in der Buchung von Zahlungsströmen mit Hilfe der einfachen Buchführung.⁸ Folglich wurde eine finanzielle Rechnung (siehe Bild 1) erarbeitet, in der Einzahlungen und Auszahlungen gebucht wurden. Später hat sich die grundlegende

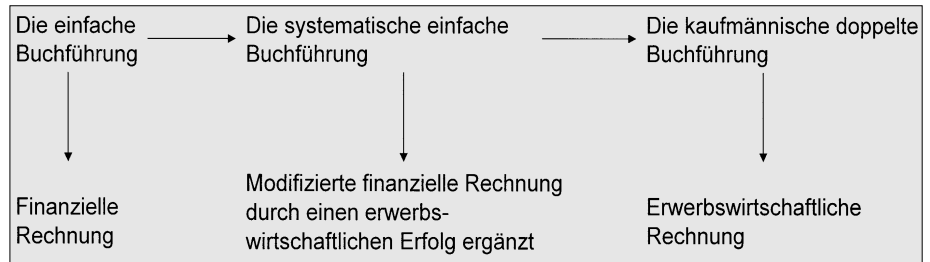


Bild 1: Historische Entwicklung der kaufmännischen Buchführung

einfache Buchführungsmethode zur systematischen einfachen Buchführungsmethode entwickelt. Die systematische einfache Buchführung folgt dem Prinzip der einfachen Buchführung; die einfachen Buchungen werden aber systematisch auf Konten gebucht. Die Systematik besteht darin, dass erfolgswirksame Geldtransaktionen (zum Beispiel Lohnzahlungen) von erfolgsneutralen Geldtransaktionen (zum Beispiel Darlehen) getrennt werden. Darüber hinaus werden erfolgswirksame Nichtgeldtransaktionen (zum Beispiel Abschreibungen) hinzugefügt, damit ein erwerbswirtschaftlicher Erfolg als die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen ermittelt werden kann. Weil dieser erwerbswirtschaftliche Erfolg nur über die Zahlungsreihe (die Bilanzrechnung) ermittelt wird⁹ und weil das Prinzip der einfachen Buchführung, das ein Prinzip für die Erarbeitung finanzieller Rechnungen ist¹⁰, auf systematische Weise benutzt wird, ist in der systematischen einfachen Buchführung eine Buchführungsmethode zu sehen, die für eine modifizierte finanzielle Rechnung durch einen erwerbswirtschaftlichen Erfolg ergänzt die Grundlage bilden kann (siehe Bild 1).

Im Laufe der Jahrhunderte hat sich aber die Buchführung im privaten Bereich weiterentwickelt. Die kaufmännische doppelte Buchführungsmethode wurde als eine Antwort auf die Bedürfnisse der italienischen Geschäftsleute im dreizehnten Jahrhundert in Italien entwickelt.¹¹ Das Buch »Summa de Arithmetica Geometrica Proportioni et Proportionalita« von Luca Pacioli, das im Jahre 1494 erschien, war das erste veröffentlichte Buch zum Thema der doppelten Buchführung.¹²

Wenn die kaufmännische doppelte Buchführung benutzt wird, wird jede Transaktion zweimal auf zwei unterschiedlichen Konten gebucht (Soll = Haben). Die Bilanzrechnung, die die Zahlungsreihe der Transaktionen repräsentiert und die innerhalb der (systematischen) einfachen Buchführung benutzt wird, wird innerhalb der doppelten Buchführung durch die Erfolgsrechnung, die die Leistungsreihe der Transaktionen repräsentiert, ergänzt. Deswegen wird der erwerbswirtschaftliche Er-

folg mit Hilfe der kaufmännischen doppelten Buchführung auf doppelte Weise ermittelt, und zwar über die Zahlungsreihe (die Bilanzrechnung) und über die Leistungsreihe (die Erfolgsrechnung).¹³ Die kaufmännische doppelte Buchführung ist deshalb eine Buchführungsmethode, die für eine erwerbswirtschaftliche Rechnung die Grundlage bildet (siehe Bild 1).

Nach Walb¹⁴ ist diese doppelte Ermittlung des Erfolgs (das heißt, über die Zahlungs- und Leistungsreihen) der Vorteil der kaufmännischen doppelten Buchführungsmethode im Verhältnis zu der (systematischen) einfachen Buchführungsmethode. Es existiert eine direkte Kopplung zwischen der Erfolgs- und der Bilanzrechnung, und diese werden in verbundener Form, das heißt unter Einhaltung des Kongruenzprinzips, erarbeitet. Zudem werden erfolgsneutrale Ein- und Auszahlungen (zum Beispiel Einzahlung von neuem Darlehen) sowohl auf der Sollseite als auch auf der Habenseite der Bilanzrechnung (und nicht in der Erfolgsrechnung) gebucht, damit die Bilanzrechnung Vermögen, Schulden und Eigenkapital am Bilanzstichtag vollständig ermittelt.

Ijiri¹⁵ rückt zwei andere Dimensionen der doppelten Buchführung als die Funktion der doppelten Erfolgsermittlung (über die Zahlungs- und Leistungsreihen) in den Mittelpunkt: Das wichtigste Merkmal der doppelten Buchführung bestehe darin, dass jede Erhöhung eine ursächliche Beziehung zu jeder Reduktion hat, und der wichtige Beitrag der doppelten Buchführungsmethode im Vergleich zur einfachen Buchführungsmethode bestehe darin, dass die heutige finanzielle Lage eines Unternehmens durch frühere Buchungen vollständig

5 Mülhaupt, 1987, S. 119.

6 Siehe zum Beispiel Monsen und Wallace, 1995.

7 Siehe zum Beispiel Lüder und Jones, 2003.

8 Vgl. Lee, 1986.

9 Siehe zum Beispiel Kosiol, 1967.

10 Siehe auch Oettle, 1990.

11 Siehe zum Beispiel Kam, 1990, S. 29.

12 Siehe zum Beispiel Kam, 1990, S. 19.

13 Walb, 1926.

14 Walb, 1926.

15 Ijiri, 1967.

ermittelt werde.¹⁶ An einem bestimmten Zeitpunkt ermitteln die Vermögen und Schulden die heutige Lage eines Unternehmens, und die Eigenkapitalkonten, einschließlich der Jahresergebnisse, können als eine Zusammenfassung früherer Ereignisse betrachtet werden. Wenn die früheren Ereignisse richtig verbucht wurden, sollte die Zusammenfassung dieser Ereignisse in Übereinstimmung mit der heutigen Lage sein. Wenn man die einfache Buchführungsmethode benutzt, wird die heutige Lage durch eine Liste von Vermögen und Schulden repräsentiert. Wird aber die doppelte Buchführung angewandt, zeigt sich die heutige Lage in den Kapitalkonten, die die früheren Ereignisse widerspiegeln, die zur heutigen Lage führten. Nach Kam ist deshalb die Rechenschaftspflicht der Kern der doppelten Buchführung.¹⁷

Zusammenfassend können wir feststellen, dass die Benutzung der kaufmännischen doppelten Buchführungsmethode im Vergleich zur Benutzung der systemati-

(Kammerräte) sich zu versammeln pflegten. Die Ausdrücke »Kameralistik« und »kameralistisches Rechnungswesen« sind daher von alters her mit der Vorstellung von Geld und Einkünften sowie deren Verwaltung aufs Engste verknüpft.

Was die Entwicklungstendenzen bei der Kameralistik anbelangt, lässt sich ein Parallelverlauf mit der Entwicklung der kaufmännischen Buchhaltung erkennen.²² Hier wie dort werden besonders die Herausbildung der Kontrolle, die Durchgliederung der Aufzeichnungen für statistische Zwecke und die Herausbildung einer Erfolgsrechnung angestrebt. Walb²³ hebt weiter hervor, dass die Entwicklung des kameralistischen Rechnungswesens in vier Stufen gegliedert werden kann. In der ersten Stufe (ca. 1500-1750), sie wird als Einfacher Kameralstil benannt, hat man sich vermutlich zunächst mit den Geldeinnahmen und den Geldausgaben sowie mit einem ungegliederten Kassenbuch begnügt, in dem die Fälle der Zeitfolge nach

(Ist-Verrechnung). Zum anderen wurde innerhalb der systematischen Rechnung (Sachbuch) jene typische Form des kameralistischen Sachkontos geschaffen, die in der Folgezeit für die Rechnungstechnik der Kameralistik bestimmend wurde.²⁶

Ausgangspunkt für die Überlegungen dieser Stufe war das Bestreben, in der systematischen Rechnung nicht nur die bereits erfolgten Einnahmen und Ausgaben zu erfassen (Kassenrechnung, Ist-Verrechnung), sondern auch die zukünftigen Einnahmen und Ausgaben (Soll-Verrechnung).²⁷ Walb erklärt: »Die Sollverrechnung bei den zergliederten Einnahmen und Ausgaben gibt an, was für diese Zwecke gezahlt werden soll, einerlei, ob sofort oder später, und sie wird vorgenommen, sobald die Tatsache, dass eine Einnahme oder Ausgabe zu erfolgen hat, feststeht. Puechberg hat sie daher als die »Schuldigkeit« bezeichnet, so dass man in der Kameralistik von der Einnahme- und Ausgabeschuldigkeit oder dem Einnahme- und Ausgabesoll spricht. Dieser Schuldigkeit oder dem Soll steht gegenüber die »Abstattung« oder das »Ist« bzw. »Hat«, womit die erfolgte Zahlung, das heißt die Berichtigung der Schuldigkeit, bezeichnet wird. Steht die Zahlung noch aus, so entsteht ein Rest oder Rückstand. Jedes Soll muss der Natur der Sache nach schließlich durch ein Ist zum Ausgleich gebracht werden, ein Grundsatz, den die Kameralistik zu einem streng formalen erhoben hat, der unter allen Umständen auch bei fiktiven Verrechnungen durchzuführen ist.«²⁸

Die dritte Entwicklungsstufe des kameralistischen Rechnungswesens (ab ca. 1810), Weitere Durchgliederung des kameralistischen Sachbuches, vollzog sich in der Stille.²⁹ Sie bestand im Wesentlichen in einer systematischen Durchgliederung des kameralistischen Sachbuches. Im Jahre 1810 erschien unter dem Titel »Unterricht zur Anweisung der Gefällserträge für die Staatsrechnungszentrale« (nach dem Verfasser Jäger von Weidenau auch der »Jägerische Unterricht« genannt) eine Anordnung,

»In letzter Zeit lässt sich international ein Trend beobachten, das kaufmännische Rechnungswesen in den öffentlichen Bereich einzuführen.«

schon einfachen Buchführungsmethode vorteilhaft ist, wenn man eine erwerbswirtschaftliche Rechnung erarbeiten will. Aus der früheren Diskussion, einschließlich des Bildes 1¹⁸, geht aber hervor, dass die Verwendung der doppelten Buchführung unvorteilhaft ist, wenn man eine finanzielle Rechnung erarbeiten will. Dann ist die einfache Buchführungsmethode vorzuziehen, weil sie auf der Buchung von Geldtransaktionen basiert.

Historische Entwicklung des kameralistischen Rechnungswesens

Im öffentlichen Bereich in Kontinentaleuropa¹⁹ wurde die kameralistische einfache Buchführung ab dem sechzehnten Jahrhundert entwickelt, um die Verwaltung öffentlicher Einnahmen (besonders Steuereinnahmen) zu verbessern.²⁰ Walb²¹ hebt hervor, dass das lateinische Wort »camara« oder »camera« im 9. Jahrhundert den Ort, an dem der Landesherr seine Schätze aufbewahrte, bezeichnete, und der deutsche Ausdruck Kammer bedeutete in diesem Zusammenhang das Gemach, in dem die zur Verwaltung der Einkünfte bestellten Räte

ohne Berücksichtigung ihres Charakters verzeichnet wurden. Versuche, die kaufmännische doppelte Buchführungsmethode in den öffentlichen Bereich einzuführen, sind misslungen.²⁴ Walb setzt fort: »Die Übernahme des kaufmännischen Rechnungswesens auf die gesamte öffentliche Wirtschaft war demnach nur ein Intermezzo. Sie war zur Erfolglosigkeit verurteilt, weil man die besonderen Verhältnisse in der Staatswirtschaft, die an ein Rechnungswesen bestimmte Anforderungen stellen, nicht genügend beachtet hatte. Die Abstellung der Missstände konnte nicht auf dem hier eingeschlagenen Wege einer völligen Revolutionierung erreicht werden. Sie musste vielmehr in der Richtung einer organischen Fortbildung des Bestehenden versucht werden.«²⁵

Die zweite Stufe (ca. 1750-1810), Einführung der Sollverrechnung, bestand darin, dass zunächst für sämtliche Zahlungsvorgänge eine starre Kopplung der Buchungen im Zeitbuch (Kassenbuch) und der systematischen Buchungen im Hauptbuch (Sachbuch) vorgesehen wurde, das heißt, sämtliche Einnahmen und Ausgaben der Rechnungsperiode wurden in der chronologischen wie auch in der systematischen Rechnung gleichermaßen erfasst

16 Ijiri, 1982, S. 9.

17 Kam, 1990, S. 37.

18 Siehe auch Monsen, 2005.

19 Besonders in Deutschland, Österreich und in der Schweiz; siehe zum Beispiel Buschor, 1994; Mülhaupt, 1987; Walb, 1926.

20 Siehe zum Beispiel Walb, 1926.

21 Walb, 1926, S. 210.

22 Walb, 1926, S. 209.

23 Walb, 1926.

24 v. Wysocki, 1965, S. 13.

25 Walb, 1926, S. 215.

26 v. Wysocki, 1965.

27 v. Wysocki, 1965.

28 Walb, 1926, S. 217.

29 Walb, 1926; v. Wysocki, 1965.

nach der die Verbuchung der Einnahmen und Ausgaben nach erfolgswirksamen Prinzipien («zum Gefällsertrage gehörige») und erfolgsunwirksamen Prinzipien («zum Gefällsertrage nicht gehörige») vor sich gehen sollte. Durch diese Gliederung wurde der Weg zu einer nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten aufzustellenden Erfolgsrechnung geebnet.

Die vierte Entwicklungsstufe des kameralistischen Rechnungswesens, Ausbau des kameralistischen Rechnungsstiles zur Betriebskameralistik, begann ungefähr im Jahre 1910. Diese Stufe ist einerseits durch eine Krise gekennzeichnet: Dem Aussterben des Kameralismus fiel auch die dazugehörige Rechnungswissenschaft zum Opfer.³⁰ Andererseits führten die Bedürfnisse der neuen öffentlichen Erwerbsbetriebe, vorwiegend der Gemeinden, zu einer Fülle von »Reformstilen« der kameralistischen Rechnung.³¹

Weitere Versuche, die kameralistische einfache Buchführungsmethode durch die kaufmännische doppelte Buchführungsmethode zu ersetzen, sind ebenfalls misslungen. Walb kommentiert: »Es ist lehrreich festzustellen, dass man hierbei wieder den gleichen Weg wie 150 Jahre zuvor anempfahl und zum Teil auch beschritt, nämlich die Übernahme der kaufmännischen Buchhaltung, wenn auch diesmal mit der Beschränkung auf die werbenden Betriebe. Und weiter ist es lehrreich, dass auch diesmal dieser Weg sich nicht als der richtige erwies. Wo er eingeschlagen wurde, hat man ihn zum Teil wieder verlassen (Kieler Werft) bzw. nicht übermäßig günstig beurteilt (Bayerische Staatsverwaltung).«³²

Von einer Eroberung behördlicher Betriebe durch die kaufmännische Buchhaltung kann nach Walb wiederum keine Rede sein. Der Grund liegt eben darin, dass die Verwaltungen, alles in allem genommen, an das Rechnungswesen Anforderungen stellen, die durch die kaufmännische aus anderen Verhältnissen erwachsende Buchhaltung weniger gut befriedigt werden können, und dass bei der Einheitlichkeit der Verwaltungs- und Kontrollorganisation auch ein Nebeneinanderbestehen beider Rechnungssysteme oft nur schwer erträglich ist. Deshalb zieht Walb diese Schlussfolgerung: »Die neuzeitliche Weiterbildung (des öffentlichen Rechnungswesens) ist daher auf den gleichen Weg gedrängt worden, den man nach der ersten Krisis eingeschlagen hatte, nämlich den der organischen Fortbildung der vorhandenen Einrichtungen (das heißt, des kameralistischen Rechnungsstiles).«³³

Auf dieser Basis arbeitete Walb seine grundlegende Theorie der kameralistischen (erwerbswirtschaftlichen) Erfolgsrechnung

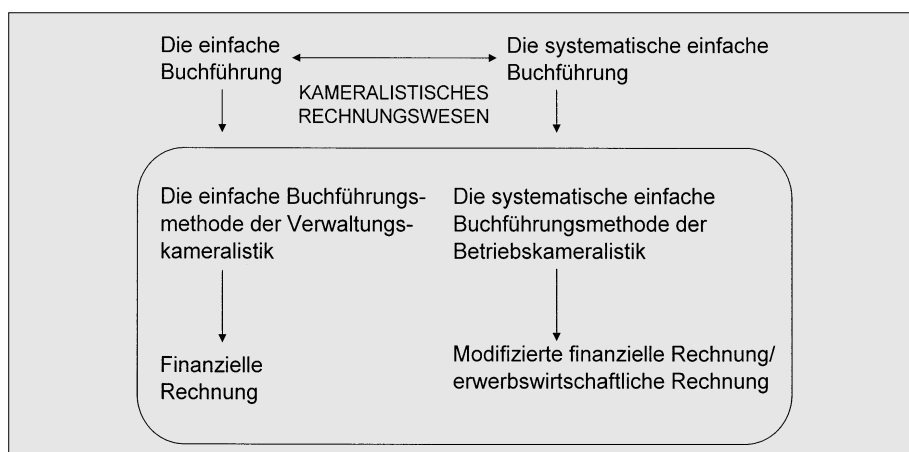


Bild 2: Die kameralistische Buchführung

aus. Auch aus der Praxis kamen beachtliche Vorschläge.³⁴ v. Wysocki hebt jedoch die Bedeutung von Ernst Walb hervor: »Es ist das Verdienst von WALB, zuerst bewiesen zu haben, dass mit den Stilelementen des klassischen kameralistischen Rechnungswesens ohne Benutzung von Verfahren der kaufmännischen doppelten Buchführung eine dieser ebenbürtige Erfolgs- und Bestandsrechnung aufgebaut werden kann (Betriebskameralistik).«³⁵

Als Ergebnis der heute weitgehend abgeschlossenen Diskussion über die Anwendungsgebiete des kameralistischen Rechnungswesens kann nach v. Wysocki³⁶ wohl festgestellt werden, dass der kameralistische Rechnungsstil weit mehr für eine Anpassung und Ausgestaltung geeignet ist als die kaufmännische doppelte Buchführung mit ihrer strengen Buchungs- und Abschluss technik. Es ist deshalb verständlich, dass die Erscheinungsformen der Kameralistik im Vergleich zu den Erscheinungsformen der kaufmännischen doppelten Buchführung außerordentlich vielgestaltig sind. Walb bemerkt: »Wer die heutige praktische Kameralkrechnung verstehen will, muss den Gedanken an eine einheitliche Handhabung derselben aufgeben.«³⁷

Verwaltungskameralistik und Betriebskameralistik

Das kameralistische Rechnungswesen wurde ursprünglich für die öffentliche Verwaltung entwickelt (Verwaltungskameralistik). Ein wichtiger Zweck dieses Rechnungswesens besteht darin, die Verwaltung öffentlicher Einnahmen (Steuern) innerhalb der finanziellen Beschränkungen eines öffentlichen Haushaltsplanes durchzuführen (Haushaltskontrolle). Darüber hinaus ist diejenige Kontrolle wichtig, dass kein Geld empfangen oder gezahlt wird, ohne eine frühere Zahlungsanordnung (Zahlungskontrolle). Später – ab 1910 (die

vierte Stufe) – wurde die Verwaltungskameralistik zur Betriebskameralistik für die Nutzung durch öffentliche (behördliche) Betriebe weiterentwickelt. Der Zweck dieser Form des Kameralkrechnungswesens besteht darin, ähnliche Informationen bereitzustellen, wie sie mit Hilfe der kaufmännischen doppelten Buchführung und der kaufmännischen Konten (Soll- und Habenseiten) ermittelt werden. Deshalb werden innerhalb der Betriebskameralistik eine erwerbswirtschaftliche Erfolgsrechnung und eine dazugehörige verbundene Bilanzrechnung (das heißt eine erwerbswirtschaftliche Rechnung) erarbeitet.

Die Verwaltungskameralistik benutzt eine besondere Variante der einfachen Buchführung, während die Betriebskameralistik eine besondere Variante der systematischen einfachen Buchführung benutzt. Deshalb sei die erstgenannte Buchführungsmethode als die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik und die letztgenannte Methode als die systematische einfache Buchführungsmethode der Betriebskameralistik bezeichnet (siehe Bild 2).

Die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik hat die einfache Buchführungsmethode des kaufmännischen Rechnungswesens weiterentwickelt. Während die letztgenannte Methode die Grundlage für eine finanzielle Rechnung bildet (siehe Bild 1), die (unmittelbare) Ein- und Auszahlungen festhält, ist die erstgenannte Methode die Grundlage für eine finanzielle Rechnung (siehe Bild 2), die Einnahmen und Ausgaben (das heißt

30 Johns, 1951; v. Wysocki, 1965.

31 v. Wysocki, 1965, S. 15.

32 Walb, 1926, S. 224.

33 Walb, 1926, S. 224.

34 Siehe Oettle, 1990, S. 348; v. Wysocki, 1965, S. 15.

35 v. Wysocki, 1965, S. 15.

36 v. Wysocki, 1965, S. 15.

37 Walb, 1926, S. 225.

sowohl unmittelbare Ein- und Auszahlungen als auch spätere Einzahlungen (Forderungen) und spätere Auszahlungen (Schulden)) aufzeichnet.

Die systematische einfache Buchführungsmethode der Betriebskammeralistik hat die systematische einfache Buchführungsmethode des kaufmännischen Rechnungswesens weiterentwickelt. Letztere ermittelt den erwerbswirtschaftlichen Erfolg nur über die Zahlungsreihe (die Bilanzrechnung); sie bildet deshalb die Grundlage für eine modifizierte finanzielle Rechnung, die durch einen erwerbswirtschaftlichen Erfolg ergänzt wird (siehe Bild 1). Wird aber die erstgenannte Buchführungsmethode verwendet, wird der erwerbswirtschaftliche Erfolg nicht nur über die Zahlungsreihe (die Bilanzrechnung), sondern auch über die Leistungsreihe (die Erfolgsrechnung) ermittelt, auf ähnliche Weise wie er mit Hilfe der kaufmännischen doppelten Buchführungsmethode ermittelt wird. Deshalb bildet die systematische einfache Buchführungsmethode der Betriebskammeralistik die Grundlage für eine modifizierte finanzielle Rechnung/erwerbswirtschaftliche Rechnung (siehe Bild 2).

Der nachfolgende Abschnitt konzentriert sich auf die verwaltungskameralistische einfache Buchführung, die für die öffentliche Verwaltung entwickelt wurde. Daran anknüpfend wird das Rechnungswesen für die Gemeindeverwaltung in Norwegen näher betrachtet. Für weitere Einzelheiten in Bezug auf die Betriebskammeralistik verweise ich auf Walb, Johns, v. Wysocki und Mühlhaupt.³⁸

Die verwaltungskameralistische Buchführung

Das kameralistische Konto ist im Bild 3 illustriert worden. Heutzutage wird zwar die Bezeichnung »kameralistisches Konto« verwendet; nach Rudolf Johns³⁹ war die Bezeichnung »Konto« dem Kameralstil jedoch ursprünglich fremd. Johns⁴⁰ bezieht sich deshalb auf Bild 3 als ein »Rechnungsgerüst«, weil jedes kameralistische Konto eine Kombination von mindestens zwei, aber auch von weiteren kaufmännischen Konten darstelle. Ludwig Mühlhaupt benutzt hingegen die Bezeichnung »kameralistisches Konto«: »Im Gegensatz zum dopplischen Konto ist das kameralistische Konto in der Regel einseitig, das heißt es hat entweder eine Einnahmenseite oder eine Ausgabenseite. Während aber das Konto der kaufmännischen Buchhaltung auf jeder Seite eingliedrig ist, das heißt nur eine Spalte aufweist, besteht das kameralistische Konto grundsätzlich aus vier verschiedenen Spal-

Buchungsstelle	Einnahmen				Ausgaben			
	Reste-Soll aus Vorperioden (RVp)	Laufendes Soll (S)	Ist (I)	Rest (R)	Reste-Soll aus Vorperioden (RVp)	Laufendes Soll (S)	Ist (I)	Rest (R)

Bild 3: Das kameralistische Konto

ten, von denen die Spalte »Reste-Soll aus Vorperioden« den Anfangsbestand, die Spalte »Laufendes Soll« den Zugang, die Istspalte den Abgang vom Soll in der laufenden Rechnungsperiode und die Spalte »Kassenrest« den Bestand am Ende der Rechnungsperiode wiedergeben.«⁴¹

Die Spalte Reste-Soll übernimmt die Reste aus Vorjahren, und zwar auf der Einnahmenseite die noch ausstehenden Forderungen, auf der Ausgabenseite die noch unbeglichenen Verbindlichkeiten. Sie ist Bilanzspalte, weil sie die Endbestände der Vorjahresrechnung als Anfangsbestände des neuen Rechnungsjahres wiedergibt. Die Spalte Laufendes Soll weist alle während des Haushaltsjahres neu entstandenen Forderungen und Verbindlichkeiten als Zugänge zu den Anfangsbeständen aus. Sie verkörpert die Leistungsreihe der Vorfälle und bildet damit die Grundlage für die finanzielle Erfolgsermittlung (Einnahmen minus Ausgaben).

Die Ist-Spalte hat eine zweifache Funktion: Als Vollzugsspalte für das Soll (Reste-Soll und/oder Laufendes Soll) weist sie die Abgänge vom Soll aus. Gleichzeitig stellt sie in der Vertikalen des Sachbuches das Kassenkonto für den baren und unbaren Zahlungsverkehr dar und macht damit die in der Doppik erforderlichen besonderen Konten des Zahlungsverkehrs entbehrlich. Die Reste-Spalte zeigt das am Ende des Haushaltsjahres noch nicht abgewickelte Soll und damit die Endbestände an Forderungen oder Verbindlichkeiten. Sie ist somit ebenfalls Bilanzspalte, die ihre Bestände an die Spalte Reste-Soll des neuen Rechnungsjahres übergibt. Ist- und Reste-Spalte verkörpern die Zahlungsreihe eines Vorgangs. In der Praxis kann das kameralistische Konto noch weitere Spalten enthalten, zum Beispiel für das Soll des Haushaltsplans, für Abgänge bei den Resten aus Vorperioden oder vom Soll des laufenden Rechnungsjahres, ferner für die Abweichungen der Rechnung vom Soll des Haushaltsplans.

Aus dem oben angeführten Zitat von Walb⁴², geht hervor, dass jedes Soll der Natur der Sache nach schließlich durch ein Ist zum Ausgleich gebracht werden muss. Dieser Grundsatz muss unter allen Umständen eingehalten werden, sowohl für die Einnahmen als auch für die Ausgaben, was auch die kameralistische Gleichung,

die separat auf der Einnahmenseite und auf der Ausgabenseite gilt, reflektiert:

$$\text{Rest} = \text{Reste aus Vorperioden} + \text{Laufendes Soll} - \text{Ist}$$

$$R = \text{RVp} + S - I$$

Dies bedeutet, dass der Buchungsstoff horizontal auf einer Seite angeordnet wird, entweder auf der Einnahmenseite (um die kameralistische Gleichung der Einnahmen zu erfüllen) oder auf der Ausgabenseite (um die kameralistische Gleichung der Ausgaben zu erfüllen). Während die kaufmännische Buchführung stets verschiedene Konten braucht, um einen Vorfall zu verrechnen, kommt die Kameralistik mit einem Konto aus, weil jedes kameralistische Konto eine Kombination von zwei oder mehreren kaufmännischen Konten darstellt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die finanzielle Entwicklung aus dem kameralistischen Konto direkt hervorgeht (Einnahmen und Ausgaben in den Soll-Spalten und Einzahlungen und Auszahlungen in den Ist-Spalten). Darüber hinaus kann das gleiche Konto für den Haushaltsplan verwendet werden, um die Haushaltskontrolle durchzuführen. Hierzu werden Haushaltseinnahmen und Haushaltsausgaben mit den wirklichen (buchmäßigen) Einnahmen und Ausgaben (den Soll-Spalten) und/oder Haushaltseinzahlungen und Haushaltsauszahlungen mit den wirklichen (buchmäßigen) Einzahlungen und Auszahlungen verglichen (den Ist-Spalten). Die Zahlungskontrolle kann einfach dadurch durchgeführt werden, dass man die Soll-Spalten (Zahlungsanordnungen) und die Ist-Spalten (Zahlungen) vergleicht. In der Verwaltungskammeralistik werden nur monetäre Forderungen und Schulden, für die Zahlungen angeordnet wurden, in den Rest-Spalten gebucht. Dies bedeutet, dass die Bilanzrechnung (das heißt, die Spalten Reste-Soll aus Vorperioden und Rest) der Verwaltungskammeralistik eine unvollstän-

38 Walb, 1926, Johns, 1951, v. Wysocki, 1965 und Mühlhaupt, 1987.

39 Johns, 1951, S. 44.

40 Johns, 1951.

41 Mühlhaupt, 1987, S. 95.

42 Walb, 1926, S. 217.

dige finanzielle Bilanzrechnung repräsentiert, die in unverbundener Form erarbeitet wird (das Kongruenzprinzip wird nicht berücksichtigt). Und da die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik eine besondere Variante des Prinzips der einfachen Buchführung heranzieht, die für eine finanzielle Rechnung die Grundlage bildet, repräsentiert die Verwaltungskameralistik eine finanzielle Rechnung.

Historische Entwicklung des Gemeinderechnungswesens in Norwegen

Die erste Vorschrift (V) des Gemeinderechnungswesens in Norwegen wurde im Jahre 1883 verabschiedet (V1883; siehe die Tabelle V1 im Anhang) und forderte eine Rechnungsübersicht über monetäre Einnahmen und Ausgaben (Kassenrechnung). Mellemvik fasst diese Vorschrift auf folgende Weise zusammen: »In der ersten norwegischen Vorschrift (V1883) scheint das kameralistische Rechnungswesen seinen Niederschlag gefunden zu haben. Unter anderem ist das Rechnungswesen nach dieser Vorschrift als eine echte Kassenrechnung zu betrachten.«⁴³

Dieses Zitat zeigt, dass die erste Gemeinderechnungsvorschrift auf kameralistischem Denken basierte, und sie forderte die Erarbeitung einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Obwohl diese Vorschrift im Jahre 1883 verabschiedet wurde, stand diese Buchführung in Übereinstimmung mit der ersten Stufe der kameralistischen Buchführung (1500-1750: einfacher Kameralstil) und nicht in Übereinstimmung mit einer späteren Stufe.

Der Hauptzweck des Gemeinderechnungswesens in Norwegen besteht darin, die öffentlichen Einnahmen (Steuern) in Übereinstimmung mit einem politisch verabschiedeten Haushaltsplan zu verwalten: »Es ist von wesentlicher Bedeutung, dass man das Gemeinderechnungswesen so gestaltet, dass es zu jeder Zeit eine vollständige Übersicht über die finanzielle Lage der betreffenden Gemeinde gibt und am Jahresende ein richtiges, einfach nachprüfbares Bild der Art und Weise der Verwaltung der finanziellen Mittel der Gemeinde im abgelaufenen Jahr gibt.

Der Hauptzweck des Rechnungswesens besteht darin, eine Übersicht über die Verwaltung der finanziellen Mittel der Gemeinde zu geben und zu verdeutlichen, ob diese in Übereinstimmung mit dem verabschiedeten Haushaltsplan stattgefunden hat.«⁴⁴

Der hier angeführte Hauptzweck des Gemeinderechnungswesens in Norwegen

entspricht dem Hauptzweck der Verwaltungskameralistik, das heißt der Verwaltung öffentlicher Einnahmen (Steuern) innerhalb eines politisch verabschiedeten Haushaltsplans. Es gibt deshalb eine starke Kopplung zwischen dem Haushaltsplan und dem Rechnungswesen sowohl innerhalb der Verwaltungskameralistik als auch innerhalb des Gemeinderechnungswesens in Norwegen. Wie aus der Tabelle V1 im Anhang hervorgeht, wurde im Jahre 1924 eine Gemeindevorschrift, die sowohl für den Haushaltsplan als auch für das Rechnungswesen gilt, verabschiedet: »Künftig soll die Aufstellung des Haushalts Posten für Posten der Aufstellung der Haushaltsrechnung entsprechen. Daher sind die Vordrucke für den Haushalt und für die Haushaltsrechnung praktisch gleich.«⁴⁵

Diese starke Kopplung zwischen dem Haushaltsplan und dem Rechnungswesen gilt im Gemeindebereich in Norwegen noch immer, obwohl heute zwei separate Vorschriften existieren, und zwar eine Haushaltvorschrift (VH2000) und eine Rechnungsvorschrift (VR2000) (siehe die

»Die doppelte Buchführung ist vorteilhaft für eine erwerbswirtschaftliche Rechnung, aber unvorteilhaft für eine finanzielle Rechnung.«

Tabelle V4 im Anhang). Interessant ist auch, dass V1924 die Buchführung über die gesamten Einnahmen und Ausgaben forderte, und nicht nur über die realisierten Einnahmen (das heißt die monetären Einnahmen (Einzahlungen)) und die realisierten Ausgaben (das heißt die monetären Ausgaben (Auszahlungen)), wie es V1883 forderte (siehe die Tabelle V1 im Anhang).

Aus dem früheren Abschnitt zur historischen Entwicklung des kameralistischen Rechnungswesens geht hervor, dass die Sollverrechnung (die Anordnungsrechnung), in die die gesamten Einnahmen und Ausgaben einzutragen sind, in der zweiten Entwicklungsstufe des kameralistischen Rechnungswesens eingeführt wurde (1750-1810). Und seit 1924 ist »anordnungsprinzip« (das Anordnungsprinzip), zusammen mit dem Prinzip der doppelten Buchführung, eines der zwei wichtigsten Rechnungsprinzipien im Gemeinderechnungswesen in Norwegen. Es ist jedoch eine Tatsache, dass der Begriff »anordnungsprinzip« erst seit dem Jahre 1942 benutzt wird, während im Jahre 1936 noch der Begriff »anordnungssystem« (das Anordnungssystem) für dieses Prinzip verwendet wurde. Zudem wird der Begriff »anord-

nungsprinzip« weder in V1924 noch in V1941 verwendet, aber der Inhalt dieses Prinzips, das heißt die Buchführung über die gesamten Einnahmen und Ausgaben, wurde schon im Jahre 1924 eingeführt. Und obwohl die heutige Rechnungsvorschrift (VR 2000) den Begriff »anordnungsprinzip« (das Anordnungsprinzip) nicht benutzt, ist der Begriff in den Anmerkungen zur heutigen Rechnungsvorschrift (AR2000) enthalten (siehe die Tabelle V4 im Anhang).

Aus der oben dargestellten Geschichte des Kameralrechnungswesens geht hervor, dass in der dritten Entwicklungsstufe eine weitere Durchgliederung des kameralistischen Sachbuches eingeführt wurde (1810-1910). Insbesondere wurden erfolgswirksame Transaktionen von erfolgsneutralen Transaktionen getrennt. Es ist deshalb wahrscheinlich, dass die Idee, im Jahre 1924 eine Trennung zwischen unterschiedlichen Transaktionen (ordentlichen Transaktionen und Kapitaltransaktionen) in das norwegische Gemeinderechnungswesen einzuführen, aus ähnlichen Überlegungen des Kameralrechnungswesens folgt. Her-

vorzuheben ist auch, dass die norwegischen Vorschriften von 1883 und 1924 die Erstellung einer Bilanzrechnung nicht verlangten, sondern lediglich eine Übersicht über das Anlagevermögen als Ergänzung zum Rechnungswesen (siehe die Tabelle V1 im Anhang – auch dies ein Kennzeichen des Kameralrechnungswesens in seinen früheren Entwicklungsstufen).

Das Rechnungssystem des Gemeinderechnungswesens in Norwegen soll dazu beitragen, die Zwecke der Verwaltungskameralistik zu erfüllen, jedoch ohne das Rechnungssystem der Verwaltungskameralistik (die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik und das kameralistische Konto) zu verwenden. Deshalb ist das Rechnungssystem des Gemeinderechnungswesens in Norwegen (eine besondere doppelte Buchführungsmethode und die kaufmännischen Konten) sehr komplex und schwer zu verstehen. Weil darüber hin-

43 Mellemvik, 1987, S. 60; aus dem Norwegischen übersetzt.

44 V1936, S. 66; aus dem Norwegischen übersetzt.

45 V1924, S. 99; aus dem Norwegischen übersetzt.

aus die Trennung zwischen Zahlungsanordnungen (Soll) und Zahlungen (Ist) im öffentlichen Bereich sehr wichtig ist, wurde das kameralistische Konto für eine solche Zahlungskontrolle besonders eingerichtet (siehe Bild 3). Durch die Benutzung des kameralistischen Kontos mit den Spalten »Laufendes Soll« und »Ist« sowohl auf der Einnahmenseite als auch auf der Ausgabenseite ist die Zahlungskontrolle einfach dadurch durchzuführen, dass die Sollspalten (Zahlungsanordnungen) und die Istspalten (Zahlungen) verglichen werden. Obwohl in Norwegen das kaufmännische doppelseitige Konto (Soll- und Habenseiten) anstelle des einseitigen kameralistischen Kontos (Einnahmen- und Ausgabenseiten mit Soll- und Istspalten) in das Gemeinderechnungswesen eingeführt wurde, soll weiterhin verhindert werden, dass Zahlungen von einer Person (dem Kassierer) veranlasst werden, ohne dass eine Zahlungsanordnung einer anderen, dazu bevollmächtigten Person vorliegt (Zahlungskontrolle): »Jeder Betrag, der aus einer Kasse zu zahlen ist, muss vorher angewiesen werden. Ein Anweisungs-

notwendig, wenn die einfache Buchführung der Verwaltungskameralistik und das kameralistische Konto benutzt werden, weil die Zahlungskontrolle dann einfach dadurch durchgeführt werden kann, dass die Soll- und Istspalten verglichen werden.

V1971 hob die Trennung zwischen ordentlichen Transaktionen und Kapitaltransaktionen der früheren Vorschriften auf und forderte sowohl die Erarbeitung einer Hauptübersicht über die Einnahmen und Ausgaben als auch detaillierte Haushaltspläne und Rechnungen über sowohl ordentliche Transaktionen als auch Kapitaltransaktionen. Keine Begründung wurde in V1971 für die Aufhebung der Trennung zwischen ordentlichen Transaktionen und Kapitaltransaktionen gegeben; auf der anderen Seite findet sich eine Begründung für die Wiedereinführung dieser Trennung in V1990: »Die Haushaltsbestimmungen der Gemeindegesetze basieren auf dem Hauptprinzip, dass Darlehen oder andere Kapitaleinnahmen nicht dafür verwendet werden dürfen, allgemeine Verwaltungsausgaben auszugleichen. Die Begründung

(das Kongruenzprinzip wird nicht angewendet). Auf der anderen Seite gibt es im Gemeinderechnungswesen in Norwegen keine direkte Kopplung zwischen dem finanziellen Erfolg in »driftsregnskapet« (der ordentlichen Rechnung) und der Eigenkapitaländerung in der Bilanzrechnung, was ein Kennzeichen der Verwaltungskameralistik ist, in der eine Bilanzrechnung in unverbundener Form erarbeitet wird. Darüber hinaus zeigt eine weitere Studie des Rechnungsgesetzes in Norwegen (RG1998), dass der Begriff »god regnskapsskikk« (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) eine wichtige Rolle spielt, und davon beeinflusst ist der Begriff »god kommunal regnskapsskikk« (Grundsätze ordnungsmäßiger Gemeindebuchführung) in die Gemeinderechnungsvorschriften in Norwegen eingeführt worden.⁴⁸

In den zwei folgenden Vorschriften (V1993 und VR2000) wird der kaufmännische Einfluss auf die Gemeinderechnungsvorschriften verstärkt, vor allem durch weitere Hinweise auf das private Rechnungsgesetz, so zum Beispiel bezüglich der Aktivierung/Abschreibung von Anlagevermögen in der Bilanzrechnung und durch eine weitere Verstärkung des Begriffs »god kommunal regnskapsskikk«. Zudem ist Norsk Regnskapsstiftelse (die Norwegische Rechnungsstiftung), die im Jahre 1989 gegründet wurde, dazu bevollmächtigt, den Begriff »god regnskapsskikk« zu konkretisieren. Im Gemeindesektor wurde Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (die Vereinigung für Grundsätze ordnungsmäßiger Gemeindebuchführung) am 1. November 2000 gegründet und damit bevollmächtigt, den Begriff »god kommunal regnskapsskikk« weiter auszufüllen.

»Versuche, die Doppik in die Staatsverwaltung einzuführen, sind stets gescheitert.«

buch mit einem Konto für jeden Haushaltsposten und für jede Sonderbewilligung muss ausgearbeitet werden, um zu zeigen, dass die anweisende Person zu jeder Zeit die Summe kennt, die auf Grund des betreffenden Haushaltspostens oder der betreffenden Sonderbewilligung zur Verfügung steht. ... Bei Anweisung eines Betrags wird dieser auf das betreffende Konto im Anweisungsbuch eingetragen.

Das Anweisungsbuch muss außer dem Datum und der Textrubrik zwei Zahlenspalten haben. Der angewiesene Betrag ist in die erste Spalte einzutragen, und in die letzte Spalte wird jeweils die Summe der Anweisungen des betreffenden Kontos eingetragen.

Über dem Konto sind sowohl die Bezeichnung des Kontos als auch der angewiesene Betrag und mögliche Nachbewilligungen einzutragen; die anweisende Person kann dann zu jeder Zeit sehen, wie viel von der Bewilligung in Anspruch genommen wurde⁴⁶.

Aus diesem Zitat geht hervor, dass die Ausarbeitung eines Anweisungsbuches zusätzlich zu der Buchführung mit Hilfe der Buchführungsmethode des Gemeinderechnungswesens in Norwegen zu erfolgen hat. Die Erstellung eines solchen Anweisungsbuches neben der Buchführung ist nicht

dafür ist, dass die Gemeinden nicht ein Tätigkeitsniveau etablieren sollen, das durch die ordentlichen Einnahmen nicht finanziert werden kann.⁴⁷

Dies bedeutet, dass V1990 bis zu einem gewissen Grad den kameralistischen Einfluss auf die früheren Vorschriften verstärkte (die Trennung zwischen ordentlichen Transaktionen und Kapitaltransaktionen). Und der übergeordnete kameralistische Einfluss auf die Vorschriften setzte sich fort, als V1993 und V2000 verabschiedet wurden: die Verwaltung von öffentlichen Einnahmen (Steuern), das Ordnungsprinzip (die Buchung von Einnahmen und Ausgaben) und die Haushaltskontrolle (der Vergleich von Haushaltsplan und Haushaltsrechnung). Mit dem Beschluss der V1990 ist jedoch ein zunehmender Einfluss der kaufmännischen Buchführungsmethode auf die Gemeinderechnungsvorschriften in Norwegen zu beobachten. V1990 verweist nämlich sowohl auf das Aktiengesetz als auch auf das Rechnungsgesetz, die beide im privaten Bereich gelten, und zwar bezüglich der Erarbeitung der Bilanzrechnung. Obwohl die Sollseite der Bilanzrechnung nun von der kaufmännischen Buchführung direkt beeinflusst wird, ist die Bilanzrechnung nicht in verbundener Form erarbeitet worden

Schlussfolgerungen

Seitdem im Jahre 1883 die erste Gemeinderechnungsvorschrift in Norwegen verabschiedet wurde, haben die Vorschriften die Gemeinden zur Erarbeitung finanzieller Rechnungen veranlasst, um die Verwaltung öffentlicher Einnahmen (Steuern) zu ermöglichen. Weil diese Verwaltung innerhalb eines politisch verabschiedeten Haushaltsplans stattfinden sollte, gibt es seit 1924, als die zweite Vorschrift verabschiedet wurde, eine starke Kopplung zwischen dem Haushaltsplan und dem Rechnungswesen. Gleichzeitig mit der Einführung dieser Kopplung zwischen dem

⁴⁶ V1942, S. 165; aus dem Norwegischen übersetzt.

⁴⁷ V1990, Teil 1, S. 3; aus dem Norwegischen übersetzt.

⁴⁸ Siehe die Tabelle V3 im Anhang.

Haushaltsplan und dem Rechnungswesen wurde der Fokus auf die realisierten Einnahmen (Einzahlungen) und die realisierten Ausgaben (Auszahlungen) durch den Fokus auf die gesamten Einnahmen (Einzahlungen und Forderungen) und die gesamten Ausgaben (Auszahlungen und Schulden) ersetzt; dies geschah durch die Einführung des Anordnungsprinzips und des Prinzips der doppelten Buchführung. Obwohl in den letzten Jahren (ab 1990 und stärker ab 2000) ein zunehmender Einfluss der kaufmännischen Buchführung auf das norwegische Gemeinderechnungswesen beobachtet werden kann, soll das Gemeinderechnungswesen immer noch die kameralistischen Zwecke erfüllen (Verwaltung öffentlicher Einnahmen (Steuern) und Haushaltskontrolle). Darüber hinaus soll die Zahlungskontrolle (Zahlungsanordnungen sollen gegeben werden, ehe Zahlungen durchgeführt werden), die ein wichtiger kameralistischer Zweck ist, im Gemeindebereich in Norwegen fortgeführt werden. Im Unterschied zum Kameralrechnungswesen, in dem die Zahlungskontrolle mit Hilfe der einfachen Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik durchgeführt wird (die Soll- und Istspalten auf dem kameralistischen Konto werden verglichen), muss die Zahlungskontrolle in Norwegen außerhalb des Gemeinderechnungswesens durchgeführt werden, und zwar in einem separaten Anweisungsbuch.

Die Gemeindevorschriften in Norwegen veranlassen die Gemeinden zur Erarbeitung finanzieller Rechnungen mit Hilfe des Anordnungsprinzips (Einnahmen und Ausgaben), das aus dem Kameralrechnungswesen stammt, und zur Verwendung der kaufmännischen Konten, die aus dem kaufmännischen Rechnungswesen stammen. Dies hat zur Folge, dass das Prinzip der doppelten Buchführung innerhalb des Gemeinderechnungswesens in Norwegen nicht auf ähnliche Weise benutzt werden kann, wie es innerhalb der kaufmännischen doppelten Buchführungsmethode geschieht, die auf der Buchführung über Erträge und Aufwendungen basiert und das Kongruenzprinzip anwendet (erwerbswirtschaftliche Rechnung). Deshalb sei die erstgenannte Buchführungsmethode als die doppelte Buchführungsmethode des Gemeinderechnungswesens in Norwegen bezeichnet. Weil diese Buchführungsmethode auf einer Kombination des kameralistischen und des kaufmännischen Rechnungswesens basiert, die zwei unterschiedliche, jeweils selbstständige Rechnungssysteme darstellen⁴⁹, ist sie komplex und schwer zu verstehen. Hieraus folgt die Notwendigkeit einer Weiterentwicklung des Gemeinderechnungswesens in Norwegen.

Als die heutige Rechnungsvorschrift im Jahre 2000 verabschiedet wurde, war die Schlussfolgerung, dass das kaufmännische Rechnungswesen mit seinem erwerbswirtschaftlichen Fokus und mit der Benutzung der kaufmännischen doppelten Buchführung für die Zwecke im Gemeindebereich nicht geeignet war.⁵⁰ Diese Schlussfolgerung sollte aber keine Überraschung sein, weil die Zwecke des Gemeinderechnungswesens in Norwegen den kameralistischen Zwecken entsprechen (das heißt, sie bestehen in der Verwaltung öffentlicher Einnahmen (Steuern), der Haushaltskontrolle und der Zahlungskontrolle) und nicht dem erwerbswirtschaftlichen Zweck des kaufmännischen Rechnungswesens. Darüber hinaus geht aus der historischen Entwicklung des Kameralrechnungswesens, die zuvor dargestellt worden war, hervor, dass die Übernahme des kaufmännischen Rechnungswesens in die öffentliche Wirtschaft zum Scheitern verurteilt war – und auch sein musste, weil die Anforderungen an ein öffentliches Rechnungswesen andere sind als die an ein kaufmännisches Rechnungswesen.⁵¹ Rudolf Johns bemerkt: »Versuche, die Doppik in die Staatsverwaltung einzuführen, sind stets gescheitert.«⁵²

Weil das Bedürfnis nach einer Weiterentwicklung des Gemeinderechnungswesens in Norwegen existiert, um die kameralistischen Zwecke besser zu erfüllen, und weil die Versuche, das kaufmännische Rechnungswesen in die öffentliche Verwaltung einzuführen, stets gescheitert sind, soll dies die Schlussfolgerung dieser historischen Studie über das Gemeinderechnungswesen in Norwegen sein: Wir sollten von der Geschichte lernen und die kameralistische Buchführungsmethode in das Gemeinderechnungswesen in Norwegen (wieder-) einführen.

Anhang

Vorschriften für den Haushalt und das Rechnungswesen

Historisch sind die Gemeinden in Norwegen in drei Gruppen eingeteilt worden, und zwar in »landkommuner« (Landgemeinden), »bykommuner« (Stadtgemeinden) und »fylkeskommuner« (Regierungsbezirke). In den folgenden Tabellen wird eine Zusammenfassung der historischen Entwicklung der Haushalts- und Rechnungsvorschriften für die Gemeinden in Norwegen präsentiert.

Literatur

Buschor, E. (1994), 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, Paul Haupt Publishers Berne, Stuttgart-Vienna, pp. VII-XVIII.

Eichhorn, P. (1999), Merkantilismus, Kameralismus, Colbertismus aus heutiger Sicht, in: Schriftenreihe der Johann Joachim Becher-Gesellschaft zu Speyer e.V., Speyer, Heft 10.

Hanisch, T.J. (1996), Om valget av det gode samfunn. Artikler om økonomi og historie. Kristiansand: HøyskoleForlaget.

Ijiri, Y. (1967), The Foundations of Accounting Measurement. Englewood Cliffs., N.J.: Prentice Hall.

Ijiri, Y. (1982), Triple-Entry Bookkeeping and Income Momentum (SAR No. 18). Sarasota, Fla.: American Accounting Association.

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

Kam, V.K. (1990), Accounting Theory. New York: John Wiley & Sons.

Kosiol, E. (1967), Buchhaltung und Bilanz. Berlin: Walter de Gruyter & Co.

Lee, T.A. (1986), Towards a Theory and Practice of Cash Flow Accounting. New York and London: Garland Publishing, Inc.

Lüder, K. and Jones, R (Eds.) (2003), Reforming Governmental Accounting in Europe. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft.

Mellemvik, F. (1987), Behandling av lån i kommunale regnskaper. Oslo: Universitetsforlaget.

Monsen, N. (2005), Kapitalflussrechnungen. Kann das kaufmännische Rechnungswesen vom kameralistischen lernen?, Verwaltung & Management, 11(1), S. 19-26.

Monsen, N. und Wallace, W.A. (1995), Evolving financial reporting practices: a comparative study of the Nordic countries' harmonization efforts, Contemporary Accounting Research, 11(2), S. 973-997.

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

Oettle, K. (1990), Cameralistics, in Grochla, E. and Gaugler, E. (Eds.), Handbook of German Business Management, C.E. Poeschel Verlag, Stuttgart, pp. 345-354.

Sunde, Ø. (2002), Kommuneregnskapet. Moss: NKK Kommunaløkonomisk Forlag.

Walb, E. (1926), Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Berlin: Industrieverlag Spaeth & Linde.

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

Vorschriften des Gemeindehaushaltsplans und des Gemeinderechnungswesens

Cirkulære for Kommunekasseregnskaberne i Herredene og Byerne av 15. november 1883 (V1883).

49 Walb, 1926, S. 208.

50 Sunde, 2002, S. 22.

51 Siehe zum Beispiel Walb, 1926, S. 215.

52 Johns, 1951, S. 9.

	V1883	V1924	V1936
Gültigkeitsbereich	<ul style="list-style-type: none"> Land- und Stadtgemeinden Rechnungswesen 	<ul style="list-style-type: none"> Stadtgemeinden Haushalt und Rechnungswesen 	<ul style="list-style-type: none"> Landgemeinden Haushalt und Rechnungswesen
Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> einfache Buchführung monetäre Einnahmen und monetäre Ausgaben 	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben 	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben Anordnungssystem
Schemata	<ul style="list-style-type: none"> Kassenrechnung Übersicht über Anlagevermögen 	<ul style="list-style-type: none"> ordentlicher Haushalt und ordentliche Rechnung außerordentlicher Haushalt und außerordentliche Rechnung Übersicht über Anlagevermögen 	<ul style="list-style-type: none"> ordentlicher Haushalt und ordentliche Rechnung finanzielle Erfolgsrechnung Bilanzrechnung

Tabelle V1: Vorschriften für den Haushalt und das Rechnungswesen

	V1941	V1942	V1957
Gültigkeitsbereich	<ul style="list-style-type: none"> Regierungsbezirke Haushalt und Rechnungswesen 	<ul style="list-style-type: none"> Gemeinden Haushalt und Rechnungswesen 	<ul style="list-style-type: none"> Gemeinden Haushalt und Rechnungswesen
Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben 	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben Anordnungsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben Anordnungsprinzip
Schemata	<ul style="list-style-type: none"> ordentlicher Haushalt und ordentliche Rechnung Kapitalhaushalt und Kapitalrechnung Bilanzrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> ordentlicher Haushalt und ordentliche Rechnung Kapitalhaushalt und Kapitalrechnung Bilanzrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> ordentlicher Haushalt und ordentliche Rechnung Kapitalhaushalt und Kapitalrechnung Bilanzrechnung

Tabelle V2: Vorschriften für den Haushalt und das Rechnungswesen

	V1971	V1990	V1993
Gültigkeitsbereich	<ul style="list-style-type: none"> Gemeinden Haushalt und Rechnungswesen 	<ul style="list-style-type: none"> Gemeinden Haushalt und Rechnungswesen 	<ul style="list-style-type: none"> Gemeinden Haushalt und Rechnungswesen
Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben Anordnungsprinzip 	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben Anordnungsprinzip <i>god kommunal regnskapsskikk</i> 	<ul style="list-style-type: none"> doppelte Buchführung Einnahmen und Ausgaben Anordnungsprinzip <i>god kommunal regnskapsskikk</i>
Schemata	<ul style="list-style-type: none"> Hauptübersicht über Einnahmen und Ausgaben detaillierter Haushaltsplan und detaillierte Rechnung Bilanzrechnung Kapitalkonto 	<ul style="list-style-type: none"> Hauptübersicht über ordentliche Rechnung und ordentlichen Haushalt Hauptübersicht über Kapitalrechnung und Kapitalhaushalt Hauptübersicht über Bewilligungsrechnung und Bewilligungshaushalt Hauptübersicht über Bilanzrechnung 	<ul style="list-style-type: none"> Hauptübersicht über ordentliche Rechnung und ordentlichen Haushalt Hauptübersicht über Kapitalrechnung und Kapitalhaushalt Hauptübersicht über Bewilligungsrechnung und Bewilligungshaushalt Hauptübersicht über Bilanzrechnung

Tabelle V3: Vorschriften für den Haushalt und das Rechnungswesen

Forskrifter for budgettoppstilling og regnskap-savleggelse i bykommuner av 18. mars 1924 (V1924).

Forskrifter for budsjett- og regnskapsordningen i rikets landkommuner (V1936).

Rundskrivelse fra Innenriksdepartementet til fylkesmennene om budsjett og regnskap i rikets fylkeskommuner (V1941).

Forskrifter for kommunale budsjett og regnskap (V1942).

	VR2000
Gültigkeitsbereich	<ul style="list-style-type: none"> Gemeinden Rechnungswesen (separate Haushaltsvorschrift)
Buchführung	<ul style="list-style-type: none"> Einnahmen und Ausgaben <i>god kommunal regnskapsskikk</i> das Prinzip der doppelten Buchführung ist in der Vorschrift nicht erwähnt, sollte aber nach wie vor angewendet werden das Anordnungsprinzip ist in der Vorschrift nicht erwähnt, jedoch in den Anmerkungen zur Vorschrift, und sollte daher nach wie vor angewendet werden
Schemata	<ul style="list-style-type: none"> ordentliche Rechnung* Investmentrechnung* Bilanzrechnung finanzielle Übersicht über ordentliche Aktivitäten finanzielle Übersicht über Investitionen
Rechnungsstiftung	<ul style="list-style-type: none"> <i>Foreningen for God kommunal regnskapsskikk</i>

Tabelle V4: Vorschriften für den Haushalt und das Rechnungswesen

Forskrifter og veiledning for budsjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene (V1957).

Forskrifter og veiledning for budsjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene (V1971).

Nye forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper (V1990).

Nye forskrifter for kommunale og fylkeskommunale budsjetter og regnskaper (V1993).

Forskrift om årsbudsjett (VH2000).

Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (VR2000).

Merknader til forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) (AR2000).

Privates Rechnungsgesetz

Lov om årsregnskap (regnskapsloven) av 17. juli 1998 nr. 56 (RG1998).

* Obwohl VR2000 nur für das Rechnungswesen gilt und eine separate Haushaltsvorschrift (VH2000) verabschiedet worden ist, fordern die Schemata der ordentlichen Rechnung und der Investitionsrechnung, dass auch Haushaltsbeträge, und nicht nur Rechnungsbeträge, ermittelt werden.