

# VERWALTUNG & MANAGEMENT

Zeitschrift für allgemeine Verwaltung

Sonderdruck

Norvald Monsen

## Das staatliche Rechnungswesen in Norwegen

Eine Diskussion mit Schlussfolgerungen für  
Norwegen und Deutschland

**Herausgeber:**

Univ.-Prof. em. Dr. Heinrich Reiner mann, *Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer*

**Redaktion**

Univ.-Prof. Dr. Veith Mehde, *Leibniz Universität Hannover*

Dr. Tino Schuppan, *Institute for eGovernment (IfG.CC) an der Universität Potsdam*

Dr. Martin Wind, *Institut für Informationsmanagement Bremen GmbH (ifib)*



**Nomos**

# Das staatliche Rechnungswesen in Norwegen

## Eine Diskussion mit Schlussfolgerungen für Norwegen und Deutschland

von Norvald Monsen

**Das staatliche Rechnungswesen in Norwegen ist eine Kombination des deutschen Kameralrechnungswesens und des kaufmännischen Rechnungswesens. Es ist deshalb speziell und schwer verständlich und sollte weiterentwickelt und verbessert werden. In welcher Weise wird im Artikel diskutiert.**

**Der Artikel hat auch eine Relevanz für Deutschland, wo derzeit die Kameralistik durch das kaufmännische Rechnungswesen ersetzt wird. Solche Versuche sind früher stets gescheitert, und Erfahrungen aus anderen Ländern, wie Norwegen, könnten daher hoffentlich auch von Interesse in Deutschland sein.**

### Einführung

Die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in Norwegen ist vom deutschen kameralistischen Rechnungswesen stark beeinflusst worden. Dies trifft sowohl auf das staatliche Rechnungswesen als auch auf das Gemeinderechnungswesen zu, obwohl sich diese zwei Rechnungssysteme voneinander unterscheiden. In den letzten Jahren sind aber die öffentlichen Rechnungsregelungen in größerem Ausmaß von den privaten Rechnungsregelungen beeinflusst worden. Der deutsche kameralistische Einfluss ist jedoch immer noch stark in Norwegen, mit der Folge, dass sowohl das staatliche Rechnungswesen als auch das Gemeinderechnungswesen eine Mischung aus dem deutschen Kameralrechnungswesen und dem kaufmännischen Rechnungswesen sind. Nach Walb<sup>1</sup> repräsentieren das kaufmännische Rechnungswesen und das Kameralrechnungswesen

zwei selbständige Rechnungssysteme. Wenn sie kombiniert werden, wird das neue Rechnungssystem spezifisch und schwer verständlich. Dies ist der Grund, warum sowohl das staatliche Rechnungswesen als auch das Gemeinderechnungswesen in Norwegen spezifisch und schwer verständlich sind.<sup>2</sup>

In Norwegen besteht deswegen ein Bedarf daran, die öffentlichen Rechnungssysteme weiterzuentwickeln und zu verbessern. In welcher Weise ist jedoch nicht endgültig geklärt. Sollten zum Beispiel die Rechnungsregelungen die bisherigen Hauptprinzipien weiterführen? Oder sollten diese Prinzipien durch andere und informativere Prinzipien ersetzt werden? Wenn ja, sollten sie durch die finanziellen Rechnungsprinzipien des deutschen Kameralrechnungswesens ersetzt werden? Oder sollte man der internationalen Entwicklung folgen, indem das kaufmännische Rechnungswesen im öffentlichen Bereich eingeführt wird? Ziel dieses Artikels ist es, einige Schlussfolgerungen für die Weiterentwicklung und die Verbesserung des öffentlichen Rechnungswesens zu präsentieren.

Empirischen Schwerpunkt des Artikels bildet das norwegische staatliche Rechnungswesen. Weil dieses Rechnungs-

wesen eine Kombination des deutschen Kameralrechnungswesens und des kaufmännischen Rechnungswesens ist, hat der Artikel auch eine Relevanz für die Weiterentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in Deutschland. Derzeit findet nämlich hier ein Paradigmenwechsel statt, indem das jahrhundertalte System der Verwaltungskameralistik nach und nach durch das kaufmännische Rechnungswesen ersetzt wird.<sup>3</sup> Versuche, das kaufmännische Rechnungswesen (die Doppik) in den öffentlichen Bereich einzuführen, sind jedoch keine neue Erscheinung.<sup>4</sup> Nach Johns sind solche Versuche stets gescheitert, was damit zu tun hat, dass sich die Zwecke des kaufmännischen Rechnungswesens und des öffentlichen Rechnungswesens sehr unterscheiden.<sup>5</sup> Erfahrungen aus anderen Ländern, wie Norwegen, könnten daher auch von besonderem Interesse für Deutschland sein.

In den drei folgenden Schritten wird zunächst das kaufmännische Rechnungswesen erklärt und vom deutschen Kameralrechnungswesen bzw. vom staatlichen Rechnungswesen in Norwegen unterschieden. Danach folgt eine Analyse mit Schlussfolgerungen für die Weiterentwicklung des staatlichen Rechnungswesens in Norwegen bzw. des öffentlichen Rechnungswesens in Deutschland.

### Das kaufmännische Rechnungswesen

In der englischsprachigen Literatur ist das öffentliche Rechnungswesens *accrual accounting* (die Doppik) wie folgt definiert:

1 Walb 1926, S. 208.

2 Monsen, 2005; Monsen 2006.

3 Glöckner, 2007

4 Siehe besonders Walb, 1926; Johns, 1951; Wysocki, 1965.

5 Johns 1951, S. 9.



Norvald Monsen ist Professor am Department of Accounting, Auditing and Law der Norges Handelshøyskole (Norwegian School of Economics and Business Administration).

„Die Doppik (die kaufmännische doppelte Buchführung) ist eine Buchführungsmethode, mit der Transaktionen und andere Vorfälle gebucht werden, wenn sie vorkommen (und nicht nur, wenn Zahlungen oder ihre Gegenstücke empfangen oder gezahlt werden). Deshalb werden die Transaktionen und die anderen Vorfälle in die Rechnungsbücher eingetragen und in den Rechnungsaufstellungen für diejenigen Perioden, wo sie hingehören, erfasst. Die Elemente, die auf der Basis der Doppik gebucht werden, sind Vermögensgegenstände, Schulden, Erträge und Aufwendungen.“<sup>6</sup>

In dieser Literatur existiert kaum eine Diskussion über diejenige Buchführungsmethode, die dazu benutzt wird, erwerbswirtschaftliche Informationen (English: *accrual accounting information*) auszuarbeiten. Eine wahrscheinliche Ursache ist die allgemeine Auffassung, dass die kaufmännische doppelte Buchführungsmethode die einzige interessante Buchführungsmethode sei. Diese doppelte Buchführungsmethode wurde als eine Antwort auf den Bedarf der italienischen Geschäftsleute im dreizehnten Jahrhundert in Italien entwickelt.<sup>7</sup> 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.<sup>8</sup> Wenn die kaufmännische doppelte Buchführung benutzt wird, ist jede Transaktion zweimal auf zwei unterschiedlichen Konten zu buchen (Soll = Haben). Die Bilanzrechnung, die die Zahlungsreihe der Transaktionen repräsentiert, wird durch die Erfolgsrechnung, die die Leistungsreihe der Transaktionen repräsentiert, ergänzt.<sup>9</sup> Deswegen wird der erwerbswirtschaftliche Erfolg mit Hilfe der kaufmännischen doppelten Buchführung auf doppelte Weise ermittelt, und zwar über die Zahlungsreihe (die Bilanzrechnung) und über die Leistungsreihe (die Erfolgsrechnung).<sup>10</sup> Die kaufmännische doppelte Buchführung ist deshalb eine Buchführungsmethode, die für eine erwerbswirtschaftliche Rechnung die Grundlage bildet.

Nach Walb ist diese doppelte Ermittlung des erwerbswirtschaftlichen Erfolgs (d.h., über die Zahlungs- und Leistungsreihen) der Vorteil der kaufmännischen doppelten Buchführungsmethode im Verhältnis zur (systematischen) einfachen Buchführungsmethode. Es existiert eine direkte Kopplung zwischen den Erfolgs- und

den Bilanzrechnungen, die in gekoppelter Form erarbeitet werden. Zudem werden erfolgsneutrale Ein- und Auszahlungen (z.B. Einzahlung von neuem Darlehen) sowohl auf der Sollseite als auch auf der Habenseite der Bilanzrechnung (und nicht in der Erfolgsrechnung) gebucht und damit die Bilanzrechnung, das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital am Bilanzstichtag vollständig ermittelt.

### Das kameralistische Rechnungswesen

Walb hebt hervor, dass das lateinische Wort *camara* oder *camera* im 9. Jahrhundert den Ort, an dem der Landesherr seine Schätze

meralistische Methode die Grundlage für eine finanzielle Rechnung, die Einnahmen und Ausgaben (d.h. sowohl unmittelbare Ein- und Auszahlungen als auch spätere Einzahlungen (Forderungen) und spätere Auszahlungen (Schulden)) aufzeichnet.

Später (ab 1910) wurde die Verwaltungskameralistik zur Betriebskameralistik für die Benutzung in öffentlichen (behördlichen) Betrieben weiterentwickelt. Die systematische einfache Buchführungsmethode der Betriebskameralistik hat die systematische einfache Buchführungsmethode des kaufmännischen Rechnungswesens weiterentwickelt. Während die letztere Methode den erwerbswirtschaftlichen Erfolg nur über die Zahlungsreihe (die Bilanzrechnung) ermittelt, wird der erwerbs-

## »Das staatliche Rechnungswesen in Norwegen ist eine Kombination des deutschen Kameralrechnungswesens und des kaufmännischen Rechnungswesens.«

aufbewahrte, bezeichnete, und der deutsche Ausdruck Kammer bedeutete in diesem Zusammenhang das Gemach, in dem die zur Verwaltung der Einkünfte bestellten Räte (Kammerräte) sich zu versammeln pflegten.<sup>11</sup> Die Ausdrücke ‚Kameralistik‘ und ‚kameralistisches Rechnungswesen‘ sind daher von alters her mit der Vorstellung von Geld und Einkünften sowie deren Verwaltung aufs Engste verknüpft.

Das kameralistische Rechnungswesen, das das Prinzip der einfachen Buchführung benutzt, wurde ursprünglich (ab ca. 1500) für die öffentliche Verwaltung entwickelt (*Verwaltungskameralistik*). Ein wichtiger Zweck dieses Rechnungswesens besteht darin, die Verwaltung öffentlicher Einnahmen (Steuern) innerhalb der finanziellen Beschränkungen eines öffentlichen Haushaltsplans durchzuführen (Haushaltskontrolle). Darüber hinaus ist diejenige Kontrolle wichtig, die bedeutet, dass kein Geld empfangen oder gezahlt wird, ohne eine frühere Zahlungsanordnung (Zahlungskontrolle). Die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik hat die einfache Buchführungsmethode des kaufmännischen Rechnungswesens weiterentwickelt. Während die kaufmännische Methode die Grundlage für eine finanzielle Rechnung bildet, die unmittelbare Ein- und Auszahlungen festhält, ist die ka-

wirtschaftliche Erfolg mit Hilfe der ersteren Methode 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 Betriebskameralistik die Grundlage für eine modifizierte finanzielle Rechnung/erwerbswirtschaftliche Rechnung. Der Zweck der Betriebskameralistik zielt darauf ab, ähnliche Informationen bereitzustellen, wie sie mit Hilfe der kaufmännischen doppelten Buchführung und der kaufmännischen Konten (Soll- und Habenseiten) ermittelt werden. Deswegen werden innerhalb der Betriebskameralistik eine erwerbswirtschaftliche Erfolgsrechnung und eine dazugehörige verbundene Bilanzrechnung erarbeitet.

6 IPSAS1; in CEC 2003, p. 1029, wiedergegeben, aus dem Englischen übersetzt.

7 siehe z.B. Kam, 1990, S. 29.

8 siehe z.B. Kam, 1990, S. 19.

9 Kosiol 1967.

10 Walb 1926.

11 Walb 1926, S. 210

**Das kameralistische Konto**

Das kameralistische Konto wird sowohl von der Verwaltungskameralistik als auch von der Betriebskameralistik benutzt (siehe Abbildung 1):

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)

Abbildung 1: Das kameralistische Konto.

„Im Gegensatz zum doppischen Konto ist das kameralistische Konto in der Regel einseitig, d.h. es hat entweder eine Einnahmen- oder eine Ausgabenseite. Während aber das Konto der kaufmännischen Buchhaltung auf jeder Seite eingliedrig ist, d.h. nur eine Spalte aufweist, besteht das kameralistische Konto grundsätzlich aus vier verschiedenen Spalten, 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.“<sup>12</sup>

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 senkrecht im Sachbuch das Kassenkonto für den baren und unbaren Zahlungsverkehr dar und macht damit die in der Doppik (dem kaufmännischen Rechnungswesen) 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 Be-

fall zu verrechnen, kommt die Kameralistik mit einem Konto aus, weil jedes kameralistische Konto eine Kombination von zwei oder mehreren kaufmännischen Konten darstellt.

**Das staatliche Rechnungswesen in Norwegen**

**Historische Entwicklung**

Das staatliche Rechnungswesen in Norwegen hat seine Wurzeln im Grundgesetz aus dem Jahr 1814. Ursprünglich wurde die einfache Buchung von Einnahmen und Ausgaben durchgeführt. Im Jahre 1876 arbeitete jedoch der staatliche Rechnungshof ein Dokument aus, in dem er für die Einführung der doppelten Buchführungsmethode plädierte:

„Dieses Kennzeichen, dass die Buchführung nach der doppelten Buchführungsmethode sich selbst kontrolliert, und dass diese Buchführung deshalb eine starke Garantie für die Richtigkeit der Rechnung gibt, hat eine wichtige Bedeutung, auf die man großes Gewicht legen muss.“<sup>13</sup>

Auf der Grundlage dieses Dokuments wurde eine königliche Verordnung erlassen, die ab dem Jahr 1879 die Benutzung der doppelten Buchführungsmethode im staatlichen Rechnungswesen forderte. Und im Jahre 1901 präsentierte die Königliche und parlamentarische Kommission von 1896 ihren Bericht über das staatliche Rechnungswesen. Obwohl dieser Bericht

nicht zur Verabschiedung eines Gesetzes führte, wurden die folgenden Zwecke des staatlichen Rechnungswesens formuliert:

**»Die Ausdrücke ‚Kameralistik‘ und ‚kameralistisches Rechnungswesen‘ sind von alters her mit der Vorstellung von Geld und Einkünften sowie deren Verwaltung aufs Engste verknüpft. «**

Die Spalte *Reste-Soll* übernimmt die Reste aus Vorjahren, und zwar auf der Einnahmenseite die noch ausstehenden Forderungen und auf der Ausgabenseite die noch unbeglichenen Verbindlichkeiten. Sie stellt die Bilanzspalte dar, 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 Erfolgsermittlung, und zwar Einnahmen minus Ausgaben (= finanzieller Erfolg) in der Verwaltungskameralistik beziehungsweise Erträge minus Aufwendungen (= erwerbswirtschaftlicher Erfolg) in der Betriebskameralistik.

stände an die Spalte *Reste-Soll* des neuen Rechnungsjahres übergibt. Ist- und *Reste-Spalte* verkörpern die Zahlungsreihe eines Vorgangs.

Jedes Soll muss schließlich durch ein Ist zum Ausgleich gebracht werden. Dieser Grundsatz muss unter allen Umständen vollzogen 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, zeigt:

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

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

Dies bedeutet, dass der Buchungstoff horizontal auf einer Seite angeordnet wird, d.h. entweder auf der Einnahmenseite oder auf der Ausgabenseite. Während die kaufmännische Buchführung stets verschiedene Konten braucht, um einen Vor-

12 Mülhaupt, 1987, S. 95.

13 Rechnungshof 1876; aus dem Norwegischen übersetzt.

„Das staatliche Rechnungswesen sollte Informationen über unterschiedliche Aktivitäten geben, die stark auseinandergehalten werden müssen. Zuerst sollte es über den Haushaltsplan berichten, wie viel ausgegeben ist und wie viel am Jahresende erspart ist. Das staatliche Rechnungswesen sollte deshalb eine *Haushaltsrechnung* sein. Zudem sollten die Einzahlungen und die Auszahlungen

liche Rechnungswesen im Jahre 1879, hebt aber hervor, dass sich die Benutzung dieses Prinzips von der des kaufmännischen Rechnungswesens unterscheidet. Im letztgenannten Fall werden Erträge und Aufwendungen auf die Konten eingetragen, und eine erwerbswirtschaftliche Erfolgsrechnung mit einer integrierten Bilanzrechnung wird erarbeitet. Auf der anderen Seite repräsentiert das staatliche

Rechnungswesen gilt, besteht kein Zweifel daran, dass es auch dem Haushaltsplan gilt. Im Laufe der Zeit ist jedoch die Möglichkeit eingeführt worden, dass man in besonderen Fällen vom Kassenprinzip abweichen darf.

Das *Großprinzip* spezifiziert, dass das Storting die Einnahmen und die Ausgaben separat in unterschiedlichen Kapiteln bewilligt, obwohl sich Einnahmen und Ausgaben auf dieselbe Aktivität beziehen. Nach dem *Vollständigkeitsprinzip* sollte der Haushaltsplan die gesamten Ausgaben und Einnahmen während der Haushaltsperiode umfassen, soweit sie im Haushaltsprozess vorausgesehen werden konnten.

#### Das heutige Rechnungssystem

Das staatliche Rechnungswesen basiert auf der Benutzung des Kassenprinzips, indem realisierte Einnahmen (d.h. Einzahlungen) und realisierte Ausgaben (d.h. Auszahlungen) in das Rechnungssystem eingetragen werden. Bei der Benutzung des Prinzips der doppelten Buchführung werden die Ein- und Auszahlungen auch in *Bevilgningsregnskapet* (die Bewilligungsrechnung) und nicht nur auf das Kassenkonto eingetragen.

In Bezug auf die Buchung von Investitionsausgaben muss man zwischen der internen Staatsverwaltung (z.B. Ministerien) und der externen Staatsverwaltung (z.B. Verwaltungsbetrieben) unterscheiden. Kasseninvestitionsausgaben der erstgenannten Verwaltung werden in die Bewilligungsrechnung direkt eingetragen (Gegenbuchung: Kassenkonto). Kasseninvestitionsausgaben der letztgenannten Verwaltung sind jedoch zunächst in die Bilanzrechnung auf das Konto *Kapital i Anlegg* (Kapital in Vermögen) einzutragen, und sie sind danach abzuschreiben (Gegenbuchung: ein anderes Konto). Die Rechnungsregelungen fordern jedoch, dass sowohl diese Investitionsausgaben als auch die Abschreibungen auch in die Bewilligungsrechnung einzutragen sind (Gegenbuchungen: ein anderes Konto bzw. die Bewilligungsrechnung). Darüber hinaus sind Einzahlungen von langfristigen Schulden in die Bilanzrechnung einzutragen.

14 In HR 1925 wiedergegeben, Hervorhebungen im Original; aus dem Norwegischen übersetzt.

15 HR 1925, S. 16, Hervorhebungen im Original; aus dem Norwegischen übersetzt.

16 HR 1925, S. 16; aus dem Norwegischen übersetzt.

## » *Frühere deutsche Versuche, das Kameralrechnungswesen durch das kaufmännische Rechnungswesen (die Doppik) im öffentlichen Bereich zu ersetzen, sind stets gescheitert.* «

des Staates eingetragen werden, um den Kassenbestand am Jahresanfang und am Jahresende zu erfassen. Mit anderen Worten, das staatliche Rechnungswesen sollte auch eine *Kassenrechnung* sein. Diese zwei Typen des staatlichen Rechnungswesens haben ihre eigenen Aufgaben. Die Haushaltsrechnung teilt die Geschichte des Haushalts mit, während die Kassenrechnung im Laufe des Rechnungsjahres die Geschichte des Kassenstands mitteilt. Diese zwei Typen von Rechnungen sollten nicht vermischt werden. Tut man dies dennoch, so riskiert man weder über das eine noch über das andere ordentlich informiert zu werden.“<sup>14</sup>

Im Jahre 1924 wurde ein Haushalts- und Rechnungsausschuss (HR1924) mit der Aufgabe ernannt, mögliche Änderungen der Buchführung im staatlichen Haushalts- und Rechnungssystem durchzuführen. Er hebt hervor, dass eine starke Beziehung zwischen dem Haushaltsplan und den Rechnungen besteht, weil der Haushaltsplan mit Hilfe der Rechnungen zu kontrollieren ist. Darüber hinaus besagt dieser Folgendes:

„...die Transaktionen werden jetzt auf die staatlichen Konten zum Teil nach dem *Anordnungsprinzip*, d.h. unabhängig von den entsprechenden Zahlungsströmungen, und zum Teil nach dem *Kassenprinzip* eingetragen. Sowohl hier als auch in anderen Punkten treffen sich zwei Prinzipien...; das Anordnungsprinzip und das Kassenprinzip.“<sup>15</sup>

HR1924 bezieht sich auf die Einführung der doppelten Buchführung in das staat-

liche Rechnungswesen eine Geldrechnung ohne eine integrierte Bilanzrechnung. Darüber hinaus ist Folgendes in HR1924 zu finden:

„*Wegen der Grundhaltung des Ausschusses, dass es wichtig ist, ein Rechnungssystem zu bilden, das eine schnelle und zuverlässige finanzielle Übersicht gibt, hat sich der Ausschuss dazu entschlossen, seine nachfolgenden Vorschläge auf dem Kassenprinzip zu basieren.*“<sup>16</sup>

Eine Reihe von Änderungen des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens wurde nach dem Vorschlag des Ausschusses vollzogen. Sie wurden in der so genannten Bewilligungsvorschrift festgehalten.

#### Die Bewilligungsvorschrift

Die erste Version der Bewilligungsvorschrift wurde im Jahre 1928 angenommen, deren wichtigste Prinzipien noch bis heute gültig sind. Dabei handelt es sich um das Jahresprinzip, das Kassenprinzip, das Großprinzip und das Vollständigkeitsprinzip.

Das *Jahresprinzip* stellt fest, dass eine Bewilligung normalerweise während der Haushaltsperiode zur Verfügung steht, mit der Ausnahme, dass sie ausdrücklich übertragbar ist. Im Jahre 1985 hat das Storting, das norwegische Parlament, eine Lockerung dieser Regel dadurch angenommen, dass eine allgemeine Erlaubnis bis zu 5 Prozent einer Bewilligung für einen ordnären Posten auf die nächste Periode überführbar ist. Das *Kassenprinzip* fordert die Buchung von Kasseneinnahmen und Kassenausgaben. Obwohl es formell dem

gen (Buchungen: Kassenkonto und Langfristige Schulden) zusätzlich zu der Buchung von den Schuldeneinnahmen in der Bewilligungsrechnung (Gegenbuchung: ein anderes Konto). Eine Tilgung der Schulden wird zunächst auf das Kassenkonto und auf das Konto für langfristige Schulden in der Bilanzrechnung gebucht. Danach wird sie in die Bewilligungsrechnung eingetragen (Gegenbuchung: ein anderes Konto). Ein besonderes Konto (siehe ‚ein anderes Konto‘ in den vorigen Sätzen) ist errichtet worden, um diese Regelungen zu erfüllen, und zwar das *Konto for forskyvning i balansen* (Konto für Bilanzverschiebungen).

Am Jahresende werden die zwei folgenden Rechnungen erarbeitet: die Bewilligungsrechnung und die Bilanzrechnung. Die erstgenannte Rechnung enthält die Kasseneinnahmen (Einzahlungen) und

und dass die Bilanzrechnung eine systematischere und vollständigere Übersicht über das Vermögen und die Schulden geben soll als das bisher praktizierte Kassenprinzip. Außerdem ist eine Übersicht über die Einzahlungen und die Auszahlungen in einer Kapitalflussrechnung zu melden. Eine solche Rechnung ist nämlich zusätzlich zur Erfolgsrechnung und Bilanzrechnung, die innerhalb des kaufmännischen Rechnungswesens aufgestellt werden, auszuarbeiten.

Es wird aber betont, dass die Änderung zum kaufmännischen Rechnungswesen allein keinen Einfluss auf den gesamten Ressourcenverbrauch oder die gesamten Ausgaben haben sollte. Denn die Größe und die Zusammensetzung von öffentlichen Aktivitäten sind eine politische Frage. Die neuen Informationen, die sich aus der Benutzung des kaufmännischen Rechnungswesens

dem kameralistischen finanziellen Zweck, und zwar der Verwaltung öffentlicher Einnahmen, der Haushaltskontrolle und der Zahlungskontrolle. Die kameralistische einfache Buchführungsmethode wird aber nicht benutzt, um diesen Zweck zu erfüllen, sondern seit 1879 wird eine besondere Variante der doppelten Buchführung praktiziert; sie ist als *die doppelte Buchführungsmethode des staatlichen Rechnungswesens in Norwegen* zu bezeichnen. Diese Buchführungsmethode kombiniert zwei unabhängige und selbständige Rechnungssysteme (d.h., das kameralistische Rechnungswesen und das kaufmännische Rechnungswesen) und ist deshalb spezifisch und schwierig zu verstehen. Sie sollte deshalb verbessert werden.

Der aktuelle Verbesserungsversuch besteht darin, eine Buchführungsmethode einzuführen, die so weit wie möglich der kaufmännischen doppelten Buchführungsmethode ähnelt. Die internationale Entwicklung geht in diese Richtung, und man könnte deswegen dafür plädieren, dass Norwegen der internationalen Entwicklung folgen sollte. Hier sollte man sich jedoch daran erinnern, dass die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens in den öffentlichen Bereich in vielen Ländern ein Teil eines größeren Managementänderungsprozess ist (d.h., ein Teil der Einführung vom New Public Management (NPM)). In Norwegen wird aber betont, dass die Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung in die Piloteneinheiten nicht zu Änderungen des Managementprozesses führen soll. Auf der anderen Seite ist der Haushaltsplan künftig auch auf das Kassenprinzip zu stützen, weil er Einzahlungen und Auszahlungen enthalten wird. Und der Hauptzweck des staatlichen Rechnungswesens soll nach wie vor dem Hauptzweck des Kameralrechnungswesens entsprechen (der Verwaltung öffentlicher Einnahmen, der Haushaltskontrolle und der Zahlungskontrolle).

Auf dieser Grundlage plädiert der Autor dafür, dass die Buchführungsmethode, die für die Erfüllung dieses Zwecks besonders entwickelt worden ist, auch benutzt werden sollte. Deshalb sollte die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik benutzt werden, bei der die Einzahlungen und die Auszahlungen im Mittelpunkt stehen sollten. Außerdem könnte man den Wunsch nach der Ergänzung der finanzi-

## **»Es ist nicht nötig, das Kameralrechnungswesen durch das kaufmännische Rechnungswesen zu ersetzen, um Kosteninformationen zu rapportieren.«**

die Kassenausgaben (Auszahlungen), die mit den entsprechenden Haushaltsbeträgen verglichen werden (Haushaltskontrolle). Die zweite Rechnung enthält zusätzlich zu den langfristigen Schulden vor allem den Kassenbestand und das Anlagevermögen der externen Staatsverwaltung.

Das Konto für Bilanzverschiebungen funktioniert nicht nur als ein Korrektionskonto für die Buchung von besonderen Transaktionen (siehe oben), sondern es hat auch eine Aufgabe am Jahresende zu erfüllen. Der Saldo der Bewilligungsrechnung wird nämlich auf das Konto für Bilanzverschiebungen übertragen. Danach wird der Saldo des Kontos für Bilanzverschiebungen auf das *Avslutningskonto* (Abschlusskonto) übertragen. Das letztgenannte Konto ist ein Teil der Bilanzrechnung

wesens ergeben, können jedoch eine bessere Grundlage bilden, um die Ressourcenverteilung auf unterschiedliche Aktivitäten zu beziehen. Außerdem ergibt sich die Möglichkeit, Kosteninformation sowohl für unterschiedliche öffentliche Aktivitäten zu vergleichen als auch Kosteninformation für Aktivitäten im öffentlichen und im privaten Bereich zu vergleichen, wo dies möglich ist.

Die Regierung hat sich jedoch zum Ersatz des finanziellen Fokus (in Form der Ein- und Auszahlungen) durch einen erwerbswirtschaftlichen Fokus (in Form der Erträge und Aufwendungen) im Haushaltsplan skeptisch geäußert, vor allem weil der Kassenhaushaltsplan in der Finanzpolitik wichtig ist.<sup>18</sup> Die Weiterführung der heutigen Haushaltsprozedur ist deshalb beschlossen worden, damit Einzahlungen und Auszahlungen gemeldet werden.

### **Reformprozess**

Zurzeit findet ein Pilotprojekt statt, bei dem man versucht, die kaufmännische doppelte Buchführungsmethode in zehn Verwaltungseinheiten (Piloteneinheiten) einzuführen.<sup>17</sup> Die Motivation dafür besteht darin, dass die Aufwendungen für die staatlichen Aktivitäten gemeldet werden,

### **Analyse und Schlussfolgerungen**

#### **... für das staatliche Rechnungswesen in Norwegen**

Der Zweck des staatlichen Rechnungswesens in Norwegen entspricht von Beginn an

17 Siehe NOU 2003: 06.

18 ARN:4, 1999, S. 38.

ellen Information durch Kosteninformation auch durch die Benutzung der kameralistischen Buchführung erfüllen. Am Anfang könnte man nämlich die einfache Buchführungsmethode der Verwaltungskameralistik im staatlichen Rechnungswesen benutzen. Dies könnte man dann dadurch ergänzen, dass man die systematische einfache Buchführungsmethode der Betriebskameralistik

Die Entwicklung des staatlichen Rechnungswesens in Norwegen zeigt, dass ein Rechnungssystem, das das deutsche Kameralrechnungswesen und das kaufmännische Rechnungswesen kombiniert, kompliziert und schwerverständlich ist. Um diese Lage zu vermeiden, sollte man das Rechnungswesen innerhalb einer bestimmten Rechnungstheorie weiterentwickeln. Wenn

## » Welche Rechnungstheorie zu benutzen ist, sollte von den Rechnungsintentionen abhängen. «

für diejenigen Verwaltungen benutzt, wo es von Interesse ist, Kosteninformation neben der finanziellen Information zu melden. Eine vollständig integrierte Bilanzrechnung, die das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital ermittelt, könnte auch innerhalb der Betriebskameralistik gemeldet werden.

### ... für das öffentliche Rechnungswesen in Deutschland

In der Einführung zum Artikel wurde betont, dass frühere deutsche Versuche, das Kameralrechnungswesen durch das kaufmännische Rechnungswesen (die Doppik) im öffentlichen Bereich zu ersetzen, stets gescheitert sind. Allerdings unterscheidet sich der heutige Rechnungskontext vom früheren Kontext, was zu der erfolgreicher Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens in den öffentlichen Bereich führen könnte. Auf der anderen Seite sind die Verwaltung öffentlicher Einnahmen, die Haushaltskontrolle und die Zahlungskontrolle (d.h., die kameralistischen finanziellen Intentionen) auch heute wichtige öffentliche Rechnungsintentionen, zusammen mit dem Wunsch nach erwerbswirtschaftlichen Informationen (Kosteninformationen). Wie die frühere Darstellung des Kameralrechnungswesens zeigt, kann es auch diese Funktionen erfüllen, wenn die Betriebskameralistik, die erwerbswirtschaftliche Informationen enthält, zusammen mit der Verwaltungskameralistik, die finanzielle Informationen enthält, erarbeitet wird. Daher ist es nicht nötig, das Kameralrechnungswesen durch das kaufmännische Rechnungswesen zu ersetzen, um Kosteninformationen zu rapportieren.

man das öffentliche Rechnungswesen in Deutschland weiterentwickeln und verbessern will, sollte daher entweder die Theorie des deutschen Kameralrechnungswesens oder die Theorie des kaufmännischen Rechnungswesens im Fokus stehen.

Welche Rechnungstheorie zu benutzen ist, sollte von der Rechnungsintention abhängen. Insbesondere wenn die Hauptintentionen des öffentlichen Rechnungswesens den kameralistischen finanziellen Intentionen der Verwaltung öffentlicher Einnahmen, der Haushaltskontrolle und der Zahlungskontrolle entsprechen, sollte man die Benutzung der Verwaltungskameralistik überlegen. Wenn es gewünscht ist, erwerbswirtschaftliche Informationen zusammen mit finanziellen Informationen zu melden, wäre es eine gute Alternative, die Betriebskameralistik zusammen mit der Verwaltungskameralistik zu benutzen. Auf der anderen Seite, wenn die Diskussion über die Intentionen des öffentlichen Rechnungswesens mit demjenigen Argument enden würde, dass erwerbswirtschaftliche Informationen im Fokus stehen sollen, auch auf Kosten von finanziellen Informationen, sollte das kaufmännische Rechnungswesen (die Doppik) im öffentlichen Bereich eingeführt werden.

### Literatur

- Arbeidsnotat nr. 4 (ARN:4) (1999), Sammenlignende analyse av statlig økonomistyring og økonomiregelverket i Norge, Sverige og Danmark. Finansavdelingen.
- Commission of the European Communities (CEC) (2003), Modernisation of the accounting system of the European Communities, in Lüder, K. and Jones, R. (eds.) Reforming Governmental Accounting in Europe. Frankfurt am Main: Fachverlag Moderne Wirtschaft, pp. 1019-1071.
- Glöckner, A. (2007), Die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IPSAS/IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppelten kommunalen Rechnungslegung. Universität Mannheim: Diplomarbeit.
- Haushalts- und Rechnungsausschuss (HR) (1925), Statens Budget- og Regnskapskomite: Innstilling II: Statsregnskapet. Finans- og Tolldepartementet.
- 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.
- Monsen, N. (2005), Statsregnskapet i Norge bør legges om, Magma, nr. 6, s. 61-80.
- Monsen, N. (2006), Historical development of local governmental accounting in Norway, Financial Accountability & Management, 22(4), pp. 359-380.
- Mülhaupt, L. (1987), Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- Norges offentlige utredninger (NOU) (2003:06), Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten. Finansdepartementet.
- Rechnungshof (1876), Skrivelse fra Statsrevisionen angaaende Indførelse av det dobbelte Bogholderi ved det offentlige regnskabsvæsen: Dokument nr. 70 fra Budgetkomiteen.
- Walb, E. (1926), Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Berlin: Industriverlag Spaeth & Linde.
- Wysocki, K. (1965), Kameralistisches Rechnungswesen. Stuttgart: C.E. Poeschel Verlag.