



Björn Raupach/Katrin Stangenberg

Doppik in der öffentlichen Verwaltung

Grundlagen, Verfahrensweisen,
Einsatzgebiete



Björn Raupach/Katrin Stangenberg

Doppik in der öffentlichen Verwaltung

Björn Raupach/Katrin Stangenberg

Doppik in der öffentlichen Verwaltung

Grundlagen, Verfahrensweisen,
Einsatzgebiete



Bibliografische Information Der Deutschen Bibliothek
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie;
detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <<http://dnb.ddb.de>> abrufbar.

1. Auflage Mai 2006

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2006

Lektorat: Maria Akhavan-Hezavei

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: Nina Faber de.sign, Wiesbaden

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN-10 3-8349-0201-2

ISBN-13 978-3-8349-0201-6

Vorwort

Grundgesetz Artikel 115, Absatz 1

Jede Generation soll die von ihr verbrauchten Ressourcen mittels Abgaben wieder ersetzen, so dass sie das von ihrer Vorgänger-Generation empfangene öffentliche Vermögen uneingeschränkt der Nachfolger-Generation übergeben kann.

Reformprojekte

Seit Jahren wird im internationalen Umfeld an der Reform des öffentlichen Finanzwesens gearbeitet. Auch in Deutschland schreitet die Neuausrichtung des Finanzmanagements in den Gebietskörperschaften voran. Die Reformanstrengungen gehen hierzulande primär von den Kommunen aus. Die Gemeinde Wiesloch in Baden-Württemberg hat als Pilotprojekt die erste Eröffnungsbilanz zum 01. Januar 1996 erstellt und kann somit als Vorreiter der Doppik bezeichnet werden. Die konzeptionellen Grundlagen für das Neue Kommunale Rechnungswesen (Speyerer Verfahren) wurden von Dr. Klaus Lüder entwickelt, der als Professor für Öffentliche Finanzwirtschaft und Allgemeine Betriebswirtschaftslehre an der Hochschule für Verwaltung in Speyer tätig war.

In den letzten Jahren haben weitere Kommunen auf die Doppik umgestellt, wobei die Reformprojekte in Nordrhein-Westfalen, Hessen und Hamburg am weitesten fortgeschritten sind. In Hessen und Hamburg wird die Doppik dabei auch auf Landesebene angewendet. Sämtliche Bundesländer haben mittlerweile mehr oder weniger konkrete Marschrouten in Richtung modernes Finanzmanagement ihrer Kommunal- oder Landesverwaltung vorgelegt. Nur der Bund ist bisher noch nicht durch diesbezügliche Aktivitäten aufgefallen.

Inhalt des Buches

Dieses Buch richtet sich an alle, die am Prozess dieser Reform interessiert sind, und ist auch ausdrücklich für „Nicht-Buchhalter“ geschrieben. Eine Einführung in das Buchungshandwerk wird in Kapitel 6 beschrieben.

Der Teil A gibt einen Überblick über die Thematik und zeigt die Verbindung zwischen der Doppik und dem Haushaltswesen auf. Teil B geht auf die Grundlagen der Buchführung ein. Dabei stehen die Einführung in die Buchungstechnik und die Begriffserklärung im Vordergrund. Teil C beschäftigt sich mit den einzelnen Positionen der Vermögens- und der Ergebnisrechnung. In Teil D wird die Kosten- und Leistungsrechnung erläutert. Dieser Teil kann nur

als Einführung in die Kosten- und Leistungsrechnung verstanden werden und erhebt daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Ausblick

Komplexe Projekte wie die Modernisierung des öffentlichen Finanzmanagements dürfen sich keinen Stillstand erlauben. Das Haushaltsrecht ist zu reformieren, die Doppik zu implementieren, die Kosten- und Leistungsrechnung zu installieren und das Controlling einzuführen. Wirtschaftlich positive Ergebnisse lassen sich nur dann erzielen, wenn sämtliche Instrumente eines zeitgemäßen Finanzmanagements eingesetzt werden. Dabei sind vor allem die Mitarbeiter in die Prozesse zu integrieren, ein Umdenken – auch oder besonders auf politischer Ebene – ist notwendig.

Die Doppik ist in diesem Zusammenhang lediglich als ein Instrument zu nutzen, das als Grundlage für eine ressourcenorientierte Verwendung der beschränkten Mittel fungiert.

Die in diesem Jahr erstellte Eröffnungsbilanz der Freien und Hansestadt Hamburg zeigt auf, dass weiterhin Reformbedarf besteht. Die Stadt Hamburg hat im Laufe ihrer 1200 jährigen Geschichte ein Vermögen von etwa 50 Mrd. Euro geschaffen. In den letzten ungefähr 50 Jahren sind Schulden, davon 17 bis 20 Mrd. Euro Pensionsverpflichtungen, in der gleichen Höhe entstanden. Dabei ist zu bemerken, dass die Stadt Hamburg im Vergleich zu anderen Städten oder Kommunen kein Negativbeispiel darstellt.

Daher sind weitere Anstrengungen, die der Gesundung der öffentlichen Finanzen dienen, notwendig. Es ist nicht zu verantworten, späteren Generationen die Begleichung eines Schuldenberges zu überlassen.

Vielen Dank

Wir bedanken uns ganz herzlich für die laufende Unterstützung bei dem Leiter des Projektes Doppik in Hamburg Volker Wiedemann, und dessen Mitarbeiterin Frau Monika Heitmann. Ebenso gilt unser Dank Uwe Albrecht, der das Projekt NKF in Lübeck leitet und uns mit Rat und Tat zur Seite gestanden hat. Für Anregungen aus dem universitären Bereich bedanken wir uns bei Thomas Pfahler, Professor an der Hochschule für angewandte Wissenschaften in Hamburg. Für den technischen Support bedanken wir uns bei Rainer Kuhn, Horst Winkel und Bernhard Stein von der CBM Bildung- und Managementberatung in Hamburg.

Hamburg, März 2006

Björn Raupach
Katrin Stangenberg

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
 Teil A: Überblick	 1
1 Kameralistik oder Doppik?	3
1.1 Begriffe	3
1.2 Gemeinsamkeiten und Unterschiede	4
1.2.1 Kamerales System – Doppisches System	4
1.2.2 Vorteile des doppischen Buchführungssystems	6
1.2.3 Welche Einwände gibt es gegen die Doppik?	8
2 Haushaltswesen und Doppik	11
2.1 Ziele und Inhalte des Haushaltswesens	11
2.1.1 Die Rechengrößen des Haushaltes	12
2.1.2 Haushaltsplan/Haushaltskreislauf	13
2.2 Grundlagen des doppischen Haushalts- und Rechnungswesens	18
2.2.1 Kaufmännisches Rechnungswesen als Referenzmodell	18
2.2.2 Die Drei-Komponenten-Rechnung	19
2.2.3 Die neue Haushaltsplanung und Bewirtschaftung	23
 Teil B: Grundlagen der Doppik	 25
3 Aufgaben und Ziele	27
3.1 Buchführung im Rechnungswesen	27
3.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung GoB	30
3.3 Internationaler Rechnungslegungsstandard IPSAS	37
3.4 Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung GoöB	41
4 Jahresabschluss	45
4.1 Grundbegriffe im Rechnungswesen	45
4.2 Inventur und Inventar	47
4.3 Vermögensrechnung (Bilanz)	49
4.4 Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung)	51
4.5 Finanzrechnung	52

5	Systematik der Buchführung	53
5.1	Veränderungen in der Vermögensrechnung	53
5.2	Bestandskonten und Veränderungen auf den Bestandskonten	56
5.3	Erfolgskonten und Buchungen auf Erfolgskonten	59
5.4	Buchungskreislauf	61
5.5	Der einfache und der zusammengesetzte Buchungssatz	63
5.6	Kontenrahmen und Kontenplan	66
5.7	Finanzrechnung und Buchen	68
Teil C: Doppik in der öffentlichen Verwaltung		73
6	Anlagevermögen	75
6.1	Immaterielle Vermögensgegenstände	75
6.2	Sachanlagen	79
6.2.1	Grundstücke	81
6.2.2	Gebäude	83
6.2.3	Infrastrukturvermögen	88
6.2.4	Technische Anlagen im Infrastrukturbereich	90
6.2.5	Betriebs- und Geschäftsausstattung	91
6.2.6	Kunstgegenstände	94
6.3	Finanzanlagen	95
7	Umlaufvermögen	99
7.1	Vorräte	99
7.2	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	102
7.3	Wertpapiere des Umlaufvermögens	104
7.4	Liquide Mittel	104
7.5	Aktive Rechnungsabgrenzung	105
8	Eigenkapital	109
8.1	Nettoposition und Rücklagen	109
8.2	Sonderposten	114
9	Fremdkapital	117
9.1	Rückstellungen	117
9.1.1	Pensionsrückstellungen	118
9.1.2	Sonstige Rückstellungen	121
9.2	Verbindlichkeiten	123
9.3	Passive Rechnungsabgrenzung	126
10	Aufwendungen und Erträge	129
10.1	Aufwendungen	129
10.1.1	Personal- und Versorgungsaufwendungen	129
10.1.2	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	131
10.1.3	Aufwendungen aus Transferleistungen	134
10.1.4	Abschreibungen	134
10.1.5	Finanzaufwendungen	138
10.1.6	Außerordentliche Aufwendungen	138

10.2 Erträge	139
10.2.1 Steuern und ähnliche Abgaben	139
10.2.2 Zuwendungen und sonstige Transfererträge	141
10.2.3 Leistungsentgelte	142
10.2.4 Aktivierte Eigenleistungen	143
10.2.5 Finanzerträge	145
10.2.6 Außerordentliche Erträge	145
11 Konzernbilanz	147
12 Kosten- und Leistungsrechnung	149
12.1 Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung	149
12.2 Kostenartenrechnung	151
12.3 Kostenstellenrechnung	153
12.4 Kostenträgerrechnung	156
Anhang	295
Literaturverzeichnis	201
Stichwortverzeichnis	205
Abkürzungsverzeichnis	207
Autoren	209

Teil A: Überblick

1 Kameralistik oder Doppik?

1.1 Begriffe

Im Verlauf der Geschichte haben sich zwei verschiedene Buchführungsstile herausgebildet: Die kaufmännische, doppelte Buchführung (auch Doppik) und die Kameralistik als Verwaltungsbuchführung.

Der Begriff Kameralistik leitet sich sprachgeschichtlich von der fürstlichen Rechnungskammer (lateinisch: camera) ab. Ihre Entwicklung reicht zurück bis ins 16. Jahrhundert. Zunächst wurden nur die Kassenvorgänge und diese nur in zeitlicher Reihenfolge aufgezeichnet und damit gebucht. Später kam die Unterscheidung der Einnahmen und Ausgaben hinzu. Ab 1750 wurde dieser „einfache Kameralstil“ verfeinert und zum „gehobenen Kameralstil“ weiterentwickelt. Die Verbesserung bestand darin, dass nunmehr Sachbücher eingeführt wurden, in denen durch Abgrenzung von Soll (Anordnung) und Ist (Ausführung) wirkungsvollere Kontrollen der Abrechnung möglich wurden.

Ursache für die Entwicklung zweier unterschiedlicher Buchführungsstile im hoheitlichen und kaufmännischen Bereich waren die unterschiedlichen Anforderungen öffentlicher Haushalte und kaufmännischer Betriebe an das jeweilige Rechnungssystem.

Während öffentliche Haushalte eine Bedarfsdeckungsfunktion haben und damit auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben orientiert sind, steht im Mittelpunkt der kaufmännischen Betriebe die Gewinnmaximierung. Dementsprechend ist das Hauptziel der kaufmännischen Buchführung die Ermittlung des Erfolgs, also des Gewinnes oder Verlustes aus der kaufmännischen Tätigkeit. Gleichzeitig erfolgt mit Hilfe der Bilanz eine Feststellung des Vermögens und der Schulden.

Die Kameralistik folgt einer ganz anderen wirtschaftlichen Orientierung. Aufgabe der Kameralistik ist es vor allem, den geplanten Einnahmen und Ausgaben die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben gegenüberzustellen. Damit ist die Kameralistik weitgehend eine Geldbeziehungsweise Finanzrechnung und gleichzeitig eine Verlaufsrechnung.

Dementsprechend liefert die Kameralistik lediglich Informationen darüber, aus welchem Grund und in welcher Höhe tatsächlich Einnahmen entstanden sind und für welche Zwecke und in welcher Höhe Ausgaben geleistet worden sind. Dadurch wird ein exakter Nachweis der finanzwirtschaftlichen Ergebnisse – Einnahmen und Ausgaben – erreicht. Es kann eine exakte Kontrolle erfolgen, ob die Verwaltung den durch politische Gremien beschlossenen Haushalt ausgeführt hat. Eine Überwachung der Wirtschaftlichkeit der öffentlichen Haus-

Ziele	Buchführungssystem	
	Doppelte Buchführung	Kameralistik
Feststellung des Erfolges	Ja	Nein
Feststellung des Vermögens	Ja	Nein
Feststellung der Schulden	Ja	Ja
Finanzwirtschaftliche Kontrolle	Ja	Ja

Abbildung 1: Ziele von Doppelter Buchführung und Kameralistik

haltswirtschaft beziehungsweise ein Nachweis des leistungsbezogenen Ressourcenverbrauches ist jedoch nicht allein auf der Grundlage der kameralistischen Buchführung möglich.

Darüber hinaus erfasst die Kameralistik als reine Verlaufsrechnung nicht die Vermögensbestände und Schuldenbestände der Gebietskörperschaft. Im Gegensatz zur doppelten Buchführung kann nicht festgestellt werden, welche Vermögenswerte die Gebietskörperschaft beispielsweise am Ende des Jahres hat und welche Schuldenbestände insgesamt vorhanden sind. Diese Feststellung ist deshalb nicht möglich, weil die Vermögensbestände, die in früheren Jahren angeschafft worden sind, in der laufenden Rechnung nicht dargestellt werden. Dazu ist eine zusätzliche Rechnung in Form einer Vermögensübersicht erforderlich.

Zusammenfassend werden die in Abbildung 1 dargestellten, unterschiedlichen Ziele durch die kameralistische und kaufmännische Buchführung verfolgt.

Doppik

Der Begriff Doppik wird in der öffentlichen Verwaltung benutzt und ist aus der Begrifflichkeit **Doppelte Buchführung in Konten** abgeleitet.

1.2 Gemeinsamkeiten und Unterschiede

1.2.1 Kamerales System – Doppisches System

Das kamerale Rechnungswesen weist mit geringen Abweichungen die gleichen Aufgaben wie das kaufmännische Rechnungswesen auf.

Auch hier können die Aufgaben mit Dokumentation der finanzwirtschaftlichen Vorgänge (Vollzug des Haushaltsplanes), Rechnungslegung (etwa gegenüber Parlament, Rechnungshof), Kontrolle der Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungsvollzuges und Disposition (Aufbereiten von Zahlen für Planungen und Entscheidungen) identifiziert werden.

Im Unterschied zur kaufmännischen Buchführung steht die Nachprüfbarkeit der Ordnungsmäßigkeit und nicht die Darstellung des Vermögens beziehungsweise der Schulden und des Erfolges im Vordergrund. Das kameralistische Rechnungswesen kennt zwar ebenfalls eine Vermögens- und Schuldenaufstellung, allerdings ist diese weder vollständig noch in die kameralistische Buchführung integriert.

Das auf eigene Steuerungsziele bezogene interne Rechnungswesen, wie es die Kosten- und Leistungsrechnung bei privaten Unternehmen darstellt, ist im kameralen Rechnungswesen lediglich mit Hilfe aufwändiger Nebenrechnungen zu realisieren.

Der Aufbau des Rechnungswesensystems der Kameralistik unterscheidet sich hingegen vom kaufmännischen erheblich.

Im Vordergrund der kameralistischen Buchführung steht die Nachprüfbarkeit der Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandelns, nicht die Erfolgsermittlung. Da eine solche Kontrolle vor allem für externe Informationsempfänger wie das Rechnungsprüfungsamt, die Bürgerschaft und den Rechnungshof von Interesse ist, erfüllt die Kameralistik in erster Linie die Funktion eines externen Rechnungswesens.

Das Ziel der Kameralistik ist in erster Linie, die Ansätze im Haushaltsplan einzuhalten und nicht zu überschreiten.

Die Gegenüberstellung der angeordneten – Anordnungs-Soll – mit den tatsächlich erfolgten Ausgaben und Einnahmen – Ist –, wird um eine dritte Spalte erweitert.

Diese dritte Spalte liefert Informationen über

- die Ordnungsmäßigkeit der Buchungen,
- die Liquidität beziehungsweise den Kassenbestand (dieser ergibt sich aus der Differenz zwischen Einnahmen- und Ausgaben-Ist aller Konten),
- die noch zu leistenden Zahlungen beziehungsweise die noch ausstehenden Einnahmen (Ausgaben- und Einnahmen-Reste).

Während die kaufmännische Buchführung eine doppelte Buchführung ist, d.h., jeder Geschäftsfall wirkt sich auf mindestens zwei Konten aus, stellt sich die Kameralistik als eine einfache Buchführung dar. Ein Geschäftsvorfall wird nur auf einem Konto gebucht – entweder als Einnahme oder als Ausgabe.

Diese Konstruktion der Aufzeichnung von Geschäftsfällen zielt in erster Linie darauf ab, dass eine finanzwirtschaftliche Kontrolle ermöglicht wird. Zu jedem Zeitpunkt innerhalb eines Jahres kann überprüft werden, in welchem Umfang der gemäß Haushaltsplan zur Verfügung stehende finanzielle Rahmen bereits ausgeschöpft ist und wie viel noch zur Verfügung steht.

Konsequent verbucht werden nur Einnahmen und Ausgaben. Die Bestandsgrößen Vermögen und Kapital – Eigenkapital und Schulden – werden dagegen weder vollständig erfasst noch mit den Stromgrößen der Haushaltsrechnung verbunden.

Die Feststellung, ob die Verwaltungseinheit im Haushaltsjahr einen Erfolg erzielt hat, ist mit Hilfe des kameralistischen Rechnungssystems nicht möglich. Diese Ergebnisermittlung entsprach bisher auch nicht den Zielen, die mit der Kameralistik verbunden sind.

1.2.2 Vorteile des doppischen Buchführungssystems

Das kameralistische Rechnungswesen liefert Informationen, mit denen die Rechnungslegung und Kontrolle unterstützt werden. Es fehlen jedoch wichtige steuerungsrelevante Informationen über die Wirtschaftlichkeit (Effizienz) und Wirksamkeit (Effektivität) des Verwaltungshandelns. Insbesondere werden all diejenigen Kosten nicht erfasst, die sich nicht in Geldzahlungen niederschlagen.

Es gibt keine vollständige Darstellung des Vermögens, weil die Kameralistik systembedingt Vermögen und Schulden nicht fortschreiben kann. Da die Kameralistik eine zusätzliche Rechnung brauchen würde, ist sie – im Vergleich zur Doppik – unübersichtlicher. Aussagen über Leistungen oder die Wirkungen des öffentlichen Handelns sind auf einer kameralistischen Basis nicht möglich. Die Sensibilisierung des Kostenbewusstseins wird erschwert, wenn das Rechnungswesen nicht die Zusammenhänge zwischen Ressourcenverbrauch, Schulden und Investitionen deutlich macht.

Da im Rahmen des kameralistischen Systems nur monetäre Einnahmen und Ausgaben erfasst werden, treten diejenigen Kosten, die keine Geldzahlungen sind, nicht in Erscheinung. Zu den Kosten, die keinen Liquiditätsabfluss auslösen, gehören beispielsweise die Abschreibungen.

Das Problem der fehlenden Kosten- und Leistungsinformationen wird durch weitere Informationsmängel verschärft. Da das kameralistische System input-bezogen ist, sagt es in der Regel nichts darüber aus, was die Verwaltung „leistet“. Einnahmen- und Ausgabenkonten sind in der kameralistischen Buchführung voneinander getrennt, so dass kein Zusammenhang zwischen Mittelherkunft und Mittelverwendung hergestellt wird. Darunter leidet nicht nur die verwaltungsinterne, sondern auch die politische und parlamentarische Steuerung, deren Steuerungsobjekt der Output des Verwaltungshandelns sein sollte. Als Instrumente stehen jedoch nur der Input in Form der Haushaltsansätze zur Verfügung. Die Verwaltung hat das Problem erkannt und im kameralen System in Form von Produktinformationen ergänzende Daten zur Verfügung gestellt. Diese sind allerdings zum Teil sehr detailliert gegliedert. Der Haushaltsplan und das Rechnungswesen sollten in der Lage sein, sowohl für politische Instanzen als auch für die Öffentlichkeit Transparenz über die finanzielle Seite des staatlichen Handelns herzustellen.

Das öffentliche Haushaltssystem ist jedoch vornehmlich parlamentsorientiert und für die Öffentlichkeit kaum verständlich. Der Haushaltsplan füllt für ein Bundesland mehrere tausend Seiten und ist nur noch für Insider lesbar.

Das in der Privatwirtschaft durchgängig verbreitete kaufmännische Rechnungswesen (doppelte Buchführung) hat abstrakt betrachtet durchaus Gemeinsamkeiten mit der Kameralistik.

1. Es wird „laufend gebucht“. Im Bereich der Privatwirtschaft erfolgt die Buchung auf entsprechenden Konten, den so genannten T-Konten. Im Bereich der öffentlichen Verwaltung erfolgen die Buchungen auf den „Konten“ der Haushaltsüberwachungsliste und der Kassenbücher. Am Jahresende wird die laufende Buchhaltung abgeschlossen.
2. Die doppelte Buchführung und die Kameralistik beschränken sich im Kern auf monetäre Vorgänge und werden daher beide von Zufälligkeiten beeinflusst, die auf die Einnahmen und Ausgaben einwirken. So kann etwa ein Hochwasserschaden den Erfolgsausweis des Geschäftsjahres erheblich beeinflussen. Um exaktere Zahlen zur betrieblichen Entwicklung zu erhalten, ist in beiden Buchführungssystemen die Kosten- und Leistungsrechnung als ergänzende Rechnung erforderlich.

Der entscheidende Unterschied zur Kameralistik beruht aber auf dem Prinzip, das der doppelten Buchführung ihren Namen gibt: Jeder Gutschrift auf einem Konto muss die Belastung eines anderen entsprechen. Damit wird im Gegensatz zur Kameralistik ein systematischer Verbund zwischen den Stromgrößen – Einnahmen und Ausgaben – und den Bestandsgrößen – Vermögen und Schulden – hergestellt. Die Doppik erfasst sämtliche Geschäftsvorfälle, durch die sich Vermögenswerte ändern, während die Kameralistik das Vermögen lediglich in der Vermögensübersicht ausweist.

Die Anschaffung eines Gegenstandes des Anlagevermögens führt in der doppelten Buchführung zum Ausweis in der Bilanz. Die Anschaffungskosten werden dann über die Nutzungsdauer verteilt und als Aufwand des jeweiligen Geschäftsjahres durch die „Abschreibungen“ erfasst. Auf diese Weise kann der Ressourcenverbrauch der einzelnen Jahre zutreffend dargestellt werden.

Die Kameralistik dagegen erfasst Investitionen im Anschaffungsjahr in der Höhe der Ausgabe: Das Anschaffungsjahr wird in vollem Umfang belastet. Eine Verteilung der Anschaffungskosten über den Nutzungszeitraum erfolgt nicht. Insofern vermittelt die Kameralistik kein zutreffendes Bild über den Ressourcenverbrauch des Haushaltsjahres.

Dieser Mangel kann durch die Einführung der Doppik mit einer Bilanz und einer Ergebnisrechnung, die in der Privatwirtschaft Gewinn- und Verlustrechnung genannt wird, beseitigt werden. Durch die Doppik werden ein vollständiger periodengerechter Ressourcenverbrauch und eine systematische Erfassung und Fortschreibung des Vermögens ermöglicht.

Kameralistik und Doppik

Die Kameralistik verwendet Einnahmen und Ausgaben, die den Geldverbrauch darstellen und durch verabschiedete Haushaltspläne budgetiert sind.

Die Doppik verwendet Erträge und Aufwendungen, die den Werteverzehr darstellen und über die doppelten Buchungssätze den Bestand von Vermögen und Kapital ausweisen.

1.2.3 Welche Einwände gibt es gegen die Doppik?

■ Einwand:

„In der Privatwirtschaft ist Gewinnmaximierung die oberste Zielsetzung. Deshalb ist auch die Darstellung von Gewinn und Verlust so bedeutend. Die Zielsetzung der Verwaltung dagegen hat das Gemeinwohl im Blickpunkt und betrachtet in der Kameralistik, ob der Haushalt ausgeglichen ist.“

■ Gegenargument:

Die Doppik ist nur die Grundlage und unabhängig von der Zielsetzung der Gewinnmaximierung zu sehen, sozusagen das „Handwerkszeug“ für die Beurteilung, Steuerung und Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der Aufgabenerfüllung. Die Doppik bildet den Ressourcenverbrauch periodengerecht ab.

■ Einwand:

„Die Doppik ist ein Reformprojekt von vielen anderen, das geht schon wieder vorbei.“

■ Gegenargument:

Die Ablösung der Kameralistik durch die Doppik oder erweiterte Kameralistik ist gesetzlich festgeschrieben. Die Innenministerkonferenz hat bereits im Juni 1999 festgelegt, die Kameralistik im kommunalen Bereich aufzugeben und durch die Doppik oder durch eine erweiterte Kameralistik zu ersetzen. Auch auf europäischer Ebene werden seit Jahren die kameralen Systeme zugunsten doppischer Lösungen abgelöst.

■ Einwand:

„Es ist doch ausreichend, die Kameralistik durch eine Kosten- und Leistungsrechnung – erweiterte Kameralistik – zu ergänzen!“

■ Gegenargumente:

- Es ist sehr aufwändig, Kameralistik und Kosten- und Leistungsrechnung zusammenzuführen. Es bleibt immer ein System, das durch mehr oder weniger komplizierte Nebenbuchhaltungen ergänzt werden muss und unübersichtlich bleibt.
- Die Doppik bietet ein integriertes, in sich geschlossenes System, und die Kosten- und Leistungsrechnung kann für eine Steuerungsfunktion problemlos mit der Doppik verbunden werden. Die relevanten DV-Systeme ermöglichen diesen integrierten Ansatz und sind von der Wirtschaft erprobt.
- Die Doppik ermöglicht auch die Erstellung einer Konzernbilanz, die sämtliche Tochtergesellschaften und Beteiligungen der Kommune konsolidiert und somit wichtige zusätzliche Steuerungsfunktionen liefern kann.
- Die ressourcenorientierten Daten der Kosten- und Leistungsrechnung werden nur im internen Rechnungswesen wahrgenommen. Für Entscheidungsträger ist es aber notwendig, dass die Daten im externen Rechnungswesen, dem Jahresabschluss und im Haushaltsplan Berücksichtigung finden.

■ Einwand:

„Die Kommunen sind chronisch defizitär. Wir können uns diese Investition gar nicht leisten. Die Einführung der Doppik verursacht höhere Kosten als eine Erweiterung der Kameralistik (Personal, Beratung, Schulungen, Software)!“

■ Gegenargument:

Die erweiterte Kameralistik mit einer flächendeckenden Kosten- und Leistungsrechnung wird ähnlich hohe Kosten verursachen wie eine integrierte doppelte Lösung. Auch für die erweiterte Kameralistik ist eine vollständige Vermögenserfassung und -bewertung erforderlich und benötigt einen höheren Pflegeaufwand durch Schnittstellenprobleme und Nebenrechnungen.

■ Einwand:

„Durch Bewertungsspielräume können die Verantwortlichen eine Bilanz manipulieren. Der Aussagewert ist dann gleich Null!“

■ Gegenargument:

Die Bewertung des Vermögens unterliegt nicht der Willkür des Kämmerers oder Finanzministers. Durch Bewertungsvorschriften ist der Spielraum begrenzt. Die Bilanzierungsrichtlinien des HGB sind den Verhältnisse der Kommunen angepasst und als Rechtsvorschrift in der Gemeindehaushaltsordnung umgesetzt worden – somit ist ihre Berücksichtigung verbindlich.

■ Einwand:

„Aus der Doppik lassen sich keine Daten für die Finanzstatistik erheben.“

■ Gegenargument:

Die Daten der Finanzstatistik lassen sich aus den Ergebnissen der doppelten Buchführung problemlos ableiten.

Doppik

Die Doppik ist ein umfassendes Instrument zur Darstellung von wirtschaftlichen Zusammenhängen. Es ermöglicht, mehr steuerungsrelevante Daten zur Verfügung zu stellen als die Kameralistik. Sie ist als die Grundlage, für eine umfassende Verwaltungsreform zu sehen.

Die Ziele und Funktionen der neuen öffentlichen Rechnungslegung lassen sich im Vergleich zur privaten Rechnungslegung schematisch wie in Abbildung 2 darstellen.¹

¹ Siehe Detemple/Marettke (2000), S. 277.

Funktionen im	öffentlichen Sektor	privaten Sektor
Beispielhafte externe Informationen	Bürgerschutz durch – vollständige, zeitnahe und transparente Rechenschaftslegung – Prüfung und Offenlegung der Jahresabschlüsse und ggf. Konzernabschlüsse – Begründung von Gebührensätzen Sicherung der dauerhaften Leistungsfähigkeit durch – aufgabenbezogene Vermögenserhaltung – realistische Ermittlung der Veränderung des Reinvermögens – regelmäßige Berichtspflicht gegenüber der Kommunalaufsicht und den Bürgern – Nachweis der finanziellen Leistungsfähigkeit	Anteilseigner-/Anlegerschutz durch – vollständige, zeitnahe und transparente Rechenschaftslegung – Prüfung und Offenlegung der Jahresabschlüsse und ggf. Konzernabschlüsse – ergänzende Angaben in Anhang und Lagebericht, ggf. Segmentberichterstattung Sicherung der dauerhaften Leistungsfähigkeit durch – Prinzip der nominalen Kapitalerhaltung – vorsichtige Ermittlung des entnehmbaren Jahresgewinnes – offenen Ausweis des Bestandes und – der Veränderungen des Eigenkapitals am Ende des Geschäftsjahres
Beispielhafte interne Informationen	Unterstützung der Entscheidungs- und Steuerungsprozesse durch – Zwang zur Planung in öffentlichen Haushalten – Ermittlung von Spatenergebnissen – Kostenrechnungen – Controlling Sicherung der dauerhaften Leistungsfähigkeit durch: – Zwang zur regelmäßigen Selbstinformation – Informationen der Gremien	Unterstützung der Entscheidungs- und Steuerungsprozesse durch – Wirtschaftspläne – Ermittlung von Spatenergebnissen – Kostenrechnungen – Controlling Sicherung der dauerhaften Leistungsfähigkeit durch: – Zwang zur regelmäßigen Selbstinformation – Informationen der Gremien

Abbildung 2: Ziele und Funktionen der öffentlichen Rechnungslegung

2 Haushaltswesen und Doppik

2.1 Ziele und Inhalte des Haushaltswesens

Die wichtigsten Bestandteile des „Haushaltes“ der öffentlichen Verwaltung sind der Haushaltsplan und die Haushaltsrechnung.

Der Haushaltsplan wird im Bund und in den Ländern durch ein Haushaltsgesetz vom Parlament beschlossen. Der Haushaltsplan ist die Grundlage für die Haushalts- und Wirtschaftsführung einer Gebietskörperschaft. Er dient nach dem Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG, § 2) und den Haushaltsordnungen des Bundes (BHO) und der Länder (LHO) der Feststellung und Deckung des Finanzbedarfes, der zur Erfüllung der staatlichen Aufgaben im Bewilligungszeitraum – normalerweise – ein Jahr voraussichtlich notwendig ist.

Der Haushaltsplan geht jedem Haushaltsjahr als Planungsrechnung voraus. Er wird durch die Haushaltssatzung festgesetzt, die durch die Gemeindevertretung erlassen wird. Die Grundlage für die Beratung und Beschlussfassung über Haushaltssatzung und Haushaltsplan stellt auf kommunaler Ebene ein Entwurf des Gemeindevorstands dar. Durch den Haushaltsplan erhält die Verwaltung finanzwirtschaftliche Vorgaben für das Haushaltsjahr. Sowohl der Entwurf als auch die endgültig festgesetzte Fassung des Haushaltsplans werden veröffentlicht, um eine Kontrolle von Gemeindevorstand und Gemeindevertretung durch die Bevölkerung zu ermöglichen.

Die Haushaltsrechnung ist Bestandteil der Jahresrechnung, die nach Abschluss einer Planungsperiode erstellt wird. Sie dient der Dokumentation der finanzwirtschaftlichen Vorgänge der abgelaufenen Periode und ermöglicht durch Vergleich mit der Planungsrechnung die Kontrolle der Verwaltung durch die Gemeindevertretung und die Bevölkerung.

Das deutsche Recht bietet keine Legaldefinition des Haushaltsplanes an. Folgende Definition findet sich in der Kommentarliteratur:

Haushaltsplan

Der Haushaltsplan ist die in regelmäßigen Zeitabständen vorgenommene systematische Zusammenstellung der Ermächtigungen, die für einen zukünftigen Zeitraum geplanten Ausgaben zu leisten und Ausgabeverpflichtungen einzugehen, sowie der Schätzungen der zur Deckung der Ausgaben vorgesehenen Einnahmen.²

² Vgl. Krüger-Spitta/Bronk, S.27.

Der Haushaltsplan stellt demnach die Voraussetzung für ein ordnungsgemäßes, planvolles Verwaltungs- und Finanzgebaren dar. Auf der Ausgabeseite konkretisiert er die zu erfüllenden Aufgaben und die damit verbundenen Ausgaben, während er gleichzeitig auf der Einnahmenseite die zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs verfügbaren Mittel aufführt. Der einer soliden öffentlichen Finanzwirtschaft zugrundeliegende Gedanke des Gleichgewichtes zwischen Bedarf und Deckung erfordert eine soweit wie möglich zuverlässige Übersicht über die zu erwartenden Einnahmen und die voraussichtlich zu leistenden Ausgaben. Die wesentliche Bedeutung des Haushaltsplans liegt demnach in seiner finanzwirtschaftlichen Ordnungsfunktion.³

2.1.1 Die Rechengrößen des Haushaltes

Entscheidend für die Charakterisierung eines Rechnungswesens sind die Veränderungen der Bestandsgrößen – sie stehen im Mittelpunkt der Betrachtung.

Im Mittelpunkt des kameralistischen Haushaltswesens der Verwaltung stehen Strömungsgrößen, die im Haushaltsrecht als „Einnahmen“ und „Ausgaben“ bezeichnet werden. Im Haushaltsplan werden für eine Planungsperiode die erwarteten Einnahmen und die zur Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde für erforderlich gehaltenen Ausgaben veranschlagt. Der Verwaltung wird hierdurch die Ermächtigung erteilt, die veranschlagten Ausgaben für die jeweils angegebenen Zwecke leisten zu dürfen. In der Haushaltsrechnung wird rückblickend dokumentiert, wie hoch die im Haushaltsjahr angesetzten Einnahmen und Ausgaben in der Planungsperiode tatsächlich waren. Ferner wird kontrolliert, wie sie von den Ansätzen des Haushaltsplans abweichen.

Einnahmen und Ausgaben im Haushaltsplan

Die Begriffe Einnahmen und Ausgaben sind von denen des betrieblichen Rechnungswesens zu unterscheiden. Im Haushaltsplan werden nur die Einnahmen und Ausgaben veranschlagt, die in der Planungsperiode voraussichtlich kassenwirksam werden, also nach betriebswirtschaftlichen Definitionen zugleich Einzahlungen beziehungsweise Auszahlungen darstellen. Für die Haushaltsrechnung gilt das Fälligkeitsprinzip, wonach die Einnahmen und Ausgaben in den Jahren nachzuweisen sind, in denen sie fällig werden.

Auch die Voraussetzungen für die Entstehung von Einnahmen und Ausgaben können sich unterscheiden: Im betrieblichen Rechnungswesen entsteht eine Einnahme oder Ausgabe regelmäßig mit der einseitigen Erfüllung eines Vertrags. Im kommunalen Haushaltsrecht ist die Entstehung einer Einnahme oder Ausgabe an formale Kriterien gebunden, wie etwa die Ausstellung einer Kassenanordnung.

Zusammenfassend lässt sich also sagen, dass sich die Rechengrößen des kameralistischen Rechnungswesens der Verwaltung auf die Beschreibung von Veränderungen des Kassenbestands und von Teilen des Geldvermögensbestands beschränken. Deshalb spricht man bei der Kameralistik auch von einer Geldverbrauchsrechnung. Die Dokumentation des Vermögens

³ Vgl. Patzig, 1981, S. 103; Piduch, 2000, Erläuterung zu § 2 BHO.

oder des für eine bestimmte Aufgabe notwendigen Vermögens und seiner Veränderungen – der so genannte Ressourcenverbrauch – ist nicht vorgesehen.

2.1.2 Haushaltsplan/Haushaltskreislauf

Der Haushaltsplan ist die Grundlage der öffentlichen Haushalts- und Wirtschaftsführung. Bei seiner Aufstellung und Ausführung muss den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung getragen werden. Auch im doppelischen System wird dieses so bleiben – im Unterschied zum Rechnungswesen der Wirtschaft, wo das Hauptaugenmerk auf dem Jahresabschluss liegt, also einer nachträglichen Betrachtung.

Bestandteile des Haushaltsplans

Das Schaubild in Abb. 3 zeigt die Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans.

■ Einzelpläne

In den Einzelplänen des Verwaltungs- und Vermögenshaushalts werden die Einnahmen nach ihrem einzelnen Entstehungsgrund und die Ausgaben nach einzelnen Zwecken veranschlagt. Für jede Haushaltsstelle sind der Planansatz des Vorjahres und das Ergebnis des vorangegangenen Jahres angegeben. Im Vermögenshaushalt werden bei Maßnahmen, die sich über mehrere Jahre erstrecken, der Gesamtbedarf und die bisher bereitgestellten Mittel angegeben. Weiterhin werden die Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt.

Entsprechend dem verbindlichen Gliederungs- und Gruppierungsplan werden die Einzelpläne in Unterabschnitte und Haushaltstellen innerhalb der Unterabschnitte gegliedert. Für jeden Unterabschnitt, Abschnitt und Einzelplan wird ein „Teilabschluss“ ausgewiesen.

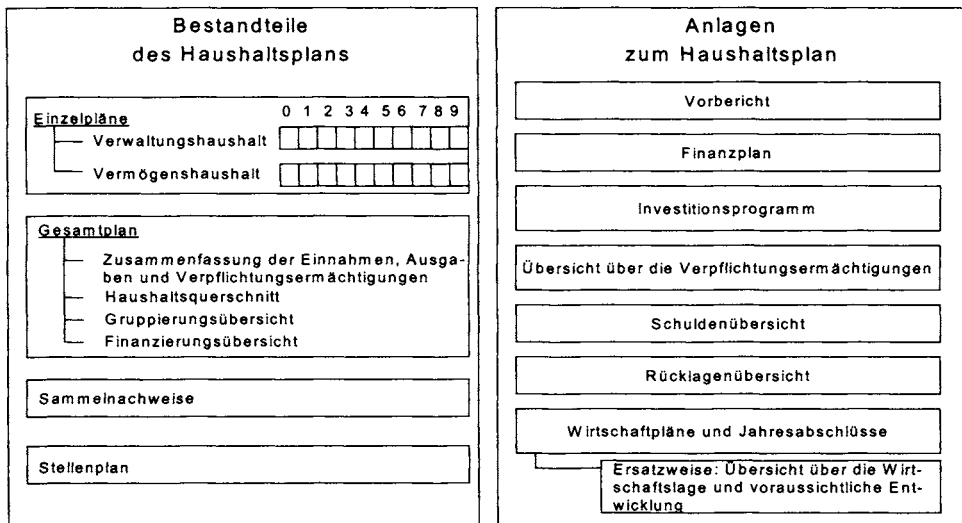


Abbildung 3: Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans