



DER PRÄSIDENT  
DES LANDESRECHNUNGSHOFS  
SCHLESWIG-HOLSTEIN

**Schleswig-Holsteinischer Landtag**  
**Umdruck 16/1576**

Der Präsident des Landesrechnungshofs Postfach 3180 24030 Kiel

Vorsitzender  
des Finanzausschusses des  
Schleswig-Holsteinischen Landtages  
Herrn Günter Neugebauer, MdL  
Landeshaus  
24105 Kiel

An die finanzpolitischen Sprecher  
der Fraktionen und des SSW  
(gem. anliegender Liste)

Ihr Schreiben vom

Unser Zeichen  
LRH 122

Telefon 0431 6641-3  
Durchwahl 6641- 504

Datum  
13. Dezember 2006

## **Reform des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens Position des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein**

Sehr geehrter Herr Neugebauer,

derzeit gibt es auf Bundesebene - und auch beim Land Schleswig-Holstein - diverse Überlegungen bzw. Aktivitäten hinsichtlich einer Reform des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens. In diesem Zusammenhang werden insbesondere die Konzepte einer erweiterten Kameralistik sowie eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens kontrovers diskutiert.

Der Landesrechnungshof möchte zur Meinungsbildung beitragen und hat dazu das anliegende Papier erstellt. Diese Unterlage enthält einen Überblick über wesentliche Aspekte, die Entwicklung und den derzeitigen Stand des Diskussionsprozesses. Besonders hinweisen möchte ich auf das Fazit unter Tz. 9.3, dem Sie die Position und die Empfehlungen des Landesrechnungshofs in dieser Frage entnehmen können.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Aloys Altmann



## **Positionsbestimmung im Zusammenhang mit Überlegungen zur Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung (Doppik) beim Land**

### Gliederung

Präambel	S. 1
1. Wesentliche Merkmale und Aufgaben der Kameralistik	S. 2
2. Wesentliche Merkmale und Aufgaben der Doppik	S. 3
3. Geschichtlicher Exkurs	S. 4
4. Stand und Tendenzen auf Bundesebene	S. 5
5. Stand und Tendenzen in Schleswig-Holstein	S. 8
6. Gründe für eine Umstellung auf Doppik	S. 10
7. Haushaltsverfassungsrechtliche Aspekte	S. 11
8. Bericht des Bundesrechnungshofs	S. 14
9. Landesrechnungshof Schleswig-Holstein	S. 16
9.1 Bisherige Äußerungen des LRH	S. 16
9.2 Ziele und Umsetzungsmöglichkeiten	S. 17
9.3 Fazit	S. 21

### **Präambel**

Zweck dieses Papiers ist, zur Meinungsbildung und Positionsbestimmung zu Überlegungen, auch beim Land<sup>1</sup> von der Kameralistik zur kaufmännischen doppelten Buchführung in Konten Soll und Haben (Doppik)<sup>2</sup> überzugehen, und zum Bericht des BRH vom 17.08.2006 über die Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens beizutragen.

---

<sup>1</sup> Auf der kommunalen Ebene wird die bevorstehende Reform des Gemeindehaushaltsrechts - GemHVO-Doppik – den Kommunen ein Wahlrecht einräumen, die Haushaltswirtschaft statt nach der Kameralistik nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu führen (vgl. Tz. 5).

<sup>2</sup> Nachfolgend auch als kaufmännische Buchführung bezeichnet.

## **1. Wesentliche Merkmale und Aufgaben der Kameralistik**

Die Kameralistik stellt das klassische Rechnungswesen öffentlicher Haushalte dar. Sie ist ein System zur Planung und Dokumentation des Geldverbrauchs, das zahlungs- und inputorientiert sowie durch eine enge sachliche und zeitliche Bindung der Haushaltsansätze geprägt ist. Die wesentliche Aufgabe der kameralistischen Rechnungslegung ist die Erfassung von kassenmäßigen Vorgängen und die Ermittlung des finanzwirtschaftlichen Ergebnisses. Sie erfasst Einnahmen und Ausgaben und stellt fest, in welchem Verhältnis sie zueinander stehen, ob ein Ausgleich zwischen beiden erreicht wurde oder eine Abweichung zu Überschuss oder Fehlbetrag führte. Die kameralistische Rechnung knüpft in ihrer Buchung an die Gliederung und Ansätze des Haushaltsplans an. Den Haushaltsplan beschließt das Parlament (Budgetrecht = Königsrecht des Parlaments). Der Haushaltsplan dient der Feststellung und Deckung des Finanzbedarfs, der zur Erfüllung der Aufgaben des Landes voraussichtlich notwendig ist. Er enthält alle im Haushaltsjahr zu erwartenden Einnahmen und voraussichtlich zu leistenden Ausgaben. Grundsätzlich führt dies zu einer Bindung der Exekutive in Zeit, Zweck und Höhe der veranschlagten Zahlungen an den Willen der Legislative. Finanzwirtschaftlich soll ein Ausgleich zwischen Bedarf und Deckung erreicht werden. Es sollen weder Überschüsse noch Fehlbeträge erzielt werden. Einerseits würden Fehlbeträge der Forderung eines ordentlichen Finanzgebarens widersprechen, andererseits ist es nicht das Ziel von Trägern einer öffentlichen Haushaltswirtschaft, Überschüsse zu erzielen, sondern im Rahmen der verfügbaren Geldmittel die ihnen obliegenden Aufgaben zu erfüllen (Bedarfsdeckungsfunktion).

Einnahmen sind in voller Höhe zu veranschlagen und nach ihrer Zweckbestimmung in geeigneter Weise zu gliedern. Die kameralistische Buchungsstelle (Einzelplan, Kapitel, Titel) gibt bei der Einnahme- oder Ausgabeseite das Soll des Haushaltsplans und das Ist des Haushaltsvollzugs wieder; hierin liegt die Einfachheit der kameralistischen Darstellungsweise. Der wesentliche Inhalt der Buchungsstelle ist in den Ansätzen des Solls und im Ist enthalten, womit dargestellt wird, was zur Vereinnahmung oder Verausgabung geplant bzw. was durch Zahlungen tatsächlich zu- oder abgeflossen ist. Das Ergebnis einer Rechnungslegungsperiode (Haushaltsjahr) bildet der Jahresabschluss durch die Gegen-

überstellung der Ermächtigungen im Haushaltsplan und deren Inanspruchnahme im Haushaltsvollzug ab.

Die Einfachheit in Aufbau und Buchung erleichtert Übersichtlichkeit und Kontrolle, wodurch auch das Ziel einer weitgehenden Nachvollziehbarkeit öffentlicher Rechnungslegung erreicht werden soll.

## **2. Wesentliche Merkmale und Aufgaben der Doppik**

Die Doppik zielt darauf ab, das erfolgswirtschaftliche Ergebnis (Gewinn oder Verlust) festzustellen. Sie erreicht dieses Ziel durch periodische Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben über die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) als Unterschied zwischen Erträgen und Aufwendungen und zugleich über die Bilanz aus der Veränderung des Eigenkapitals. Die Doppik ist ein Rechnungsinstrument, das neben dem reinen Kassenverkehr sämtliche Wertströme eines Unternehmens in Form von Geld, Gütern oder Dienstleistungen vollständig und geordnet erfasst. Das Wesen der kaufmännischen Buchung beruht darauf, dass mindestens zwei Konten, und zwar im Soll und Haben angesprochen werden. Damit verbunden ist die Zweiteilung des Kontos in eine Soll- und Habenseite. Soll- und Haben-Buchungen müssen in ihrer Summe übereinstimmen. Dieses Übereinstimmungsprinzip setzt sich bis in den Jahresabschluss fort; dadurch werden zwar Buchungsfehler nicht vermieden, aber eine ständige Plausibilitätskontrolle ermöglicht. Der Jahresabschluss gliedert sich im Wesentlichen in die Teile Bilanz und GuV. Die Bilanz enthält grundsätzlich sämtliche Vermögensposten (Aktiva), Schulden und Eigenkapitalbestandteile (Passiva). Die Erträge und Aufwendungen werden in der GuV ausgewiesen. Diese ist nach bestimmten Ertrags- und Aufwandsposten gegliedert und gibt den Saldo aus beiden Größen als Gewinn oder Verlust an die Eigenkapitalrechnung der Bilanz ab. Während die Bilanz auf Grundlage von Erfassung und Bewertung der Vermögens- und Schuldenpositionen einen Überblick über die Bestände zum Abschlussstichtag liefert, vermittelt die GuV einen zusammengefassten Überblick über das erfolgswirtschaftliche Ergebnis der Rechnungslegungsperiode (Geschäftsjahr). Vermögens- und Erfolgsrechnung hängen bei der Doppik im Rahmen eines geschlossenen Kontensystems eng zusammen. Etatplanung und -kontrolle sind bei der Doppik nicht systemimmanent.

### 3. Geschichtlicher Exkurs<sup>3</sup>

Zum Verständnis der Rechnungslegungssysteme ist ein Blick in die geschichtliche Entwicklung hilfreich.

Die Anfänge der öffentlichen Rechnungslegung reichen weit zurück. Aus altbabylonischen Tempelrechnungen und aus Ägypten sind Aufzeichnungen und Urkunden über Einnahmen und Ausgaben bekannt, die wesentliche Merkmale der kameralistischen Abrechnungsform aufweisen. Von einer ursprünglich vorwiegenden Naturalrechnung über spätere Geld- und Naturalrechnung ließ die Vermehrung des Geldumlaufs seit dem 16. Jahrhundert eine allgemeine Geldrechnung und ein einheitliches Rechnungsverfahren entstehen. Die *Kameralistik* diente damals der Rechnungslegung durch die Verwalter der Fürsten. Unter „camera“ - Kammer - woraus sich später das Wort „Kameralistik“ ableitete, verstand man das fürstliche Vermögen oder dessen Verwaltung. Mit dem Übergang zur Rechnungslegung des Staates, die mit der Aufstellung von Vorschlägen oder Haushaltsplänen und schließlich mit dem Bewilligungs- und Aufsichtsrecht der parlamentarischen Vertretung verbunden wurde, entwickelte sich die kameralistische Abrechnungsform des heutigen demokratisch geordneten Gemeinwesens.

Für Italien als das Heimatland der *doppelten Buchführung* wird berichtet, dass es Rechnungsbücher der Gemeinden Genua aus dem Jahre 1348 und Florenz aus dem Jahre 1432 gibt, die nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung geführt wurden. Um 1607 wurde die doppelte kaufmännische Buchführung bei der Domänen- und Steuerverwaltung der Niederlande eingeführt. Zur gleichen Zeit hatte Frankreich den Versuch unternommen und ihn später in den Jahren 1683 und 1716 wiederholt, die Methode der Doppik beim öffentlichen Haushalt und den Staatsdomänen anzuwenden. Über gleiche Bemühungen wird aus Österreich für die Jahre 1717 und 1750 berichtet. Diese und andere Versuche sind aber nach mehr oder weniger kurzer Frist wieder aufgegeben worden. Sie zeigten stets das gleiche Ergebnis: einer als unzulänglich empfundenen Kameralistik wollte man durch den Übergang zur kaufmännischen Buchführung abhelfen, kehrte jedoch wieder zur kameralistischen Rechnung zurück, die man dann durch fortschreitenden Ausbau den besonderen wirtschaftlichen

---

<sup>3</sup> Quelle: Hans Winckelmann - Wirtschaftsprüfer - „Kameralistische und kaufmännische Rechnungslegung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben“ - Berlin, 1949.

Bedürfnissen anzupassen strebte. Auch Großstädte wie Wien und Frankfurt a. M., die sich von der Kameralistik abgewandt hatten und zur doppelten kaufmännischen Buchführung übergegangen waren, kehrten später für größere Bereiche ihrer Verwaltung und Betriebe wieder zu Formen kameralistischer Darstellung zurück. Die Stadt Wien gab 1947 als Begründung an, dass die benötigten Ergebnisse, nämlich Liquiditätsrechnung und Beobachtung, ob die Einnahmen zur Deckung der Ausgaben reichen, einfacher und mit weniger Arbeitsaufwand durch die Kameralistik zu erzielen waren. Hier liegt die Vermutung nahe, dass dabei auch die damaligen Datenverarbeitungsmöglichkeiten bzw. der Entwicklungsstand der Informationstechnologie eine Rolle gespielt haben könnten.

Während sich die Kameralistik in der öffentlichen Verwaltung behauptete, wurden gegen ihre Anwendung bei wirtschaftlichen Unternehmen in wachsendem Umfang Einwendungen erhoben (ihr fehle z. B. eine klare bzw. vollständige Abbildung der betrieblichen Aufwendungen und der Ausweis von Abschreibungen, was die Aufstellung von Kostenrechnungen behindere). Der Kritik versuchte man durch wirtschaftlich abgewandelte Formen der kameralistischen Darstellung zu begegnen. Schließlich wurde die Kameralistik bei öffentlichen Betrieben in zunehmendem Maße durch die kaufmännische Buchführung abgelöst.

#### **4. Stand und Tendenzen auf Bundesebene**

Das HGrG enthält seit 1969 – neben einigen unmittelbar für Bund und Länder geltenden Vorschriften – die Verpflichtung für Bund und Länder, ihr Haushaltsrecht nach den Grundsätzen des HGrG zu regeln. Mit dem Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz<sup>4</sup> wurde der im HGrG abgesteckte Rahmen erweitert und die rechtliche Grundlage für eine stärker betriebswirtschaftlich ausgerichtete Haushaltswirtschaft geschaffen. Dementsprechend kann nunmehr u. a. gemäß § 33 a HGrG die Buchführung **zusätzlich** nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und die Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches erfolgen.

Gegenwärtig wird in 4 Ländern die Doppik in der Landesverwaltung eingeführt.

---

<sup>4</sup> Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern (Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz) vom 22. Dezember 1997, BGBl. I, S. 3251 ff.

- Der Senat der Hansestadt *Bremen* hat mit Datum vom 18.03.2003 die flächendeckende Einführung des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens in der Kernverwaltung beschlossen; die Projektplanungen sehen eine Umsetzung bis zum Abschluss des Jahres 2008 vor.
- In *Hamburg* ist im Sommer 2003 die Entscheidung zur Einführung der Doppik in der Kernverwaltung getroffen worden; die Umsetzung ist bis Mitte 2007 vorgesehen. Am 15.08.2006 ist die Eröffnungsbilanz auf den 01.01.2006 vorgelegt worden; der erste Jahresabschluss soll auf den 31.12.2006 aufgestellt werden.
- Mit Kabinettsbeschluss vom 14.07.1998 ist in *Hessen* beschlossen worden, die doppelte Buchführung sukzessive bis zum Jahr 2004 in allen Bereichen der Landesverwaltung einzuführen; zum 01.01.2005 sind die letzten hessischen Landesdienststellen auf die Doppik umgestellt worden.
- In *Nordrhein-Westfalen* haben CDU und FDP im Koalitionsvertrag vom 20.06.2005 vereinbart, bis zum Jahr 2008 ein neues Rechnungswesen im Sinne einer integrierten Verbundrechnung (IVR)<sup>5</sup>, die auf der doppelten Buchführung beruht, zu realisieren.

Einen anderen Weg hat *Rheinland-Pfalz* beschritten. Das kaufmännische Rechnungswesen wurde in solchen Bereichen eingeführt, die sich aufgrund ihrer Größe, Struktur und ihrer (wirtschaftlichen) Ausrichtung eignen. Zu diesem Zweck wurden die entsprechenden Bereiche (z. B. Immobilienverwaltung, Straßen und Verkehr, Daten und Information, Landesforsten) aus dem Haushalt ausgegliedert. Um eine hinreichende Transparenz im Bereich künftiger Versorgungsausgaben herzustellen bzw. entsprechende Vorsorge zu treffen, wurde ein Finanzierungsfonds als Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet. Die Höhe der Zuführungen des Landes an den Fonds wird nach versicherungsmathematischen Grundsätzen berechnet. Der Landeshaushalt, der über die Ausgliederungen in wesentlichen Teilen den periodenbezogenen Ressourcenverbrauch und notwendige Rückstellungen abbildet, bleibt darüber hinaus katedral aufgebaut.

---

<sup>5</sup> IVR: System, das die Komponenten "Vermögens-, Ergebnis-, Finanz- und Kosten- und Leistungsrechnung" miteinander verbindet und integriert.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat sich mit der Entwicklung auseinander gesetzt und am 30.10.2001 den Entwurf einer Stellungnahme zur „Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1)“, der weitgehend auf den Regelungen des HGB für große Kapitalgesellschaften basiert, verabschiedet.

In seiner Sitzung vom 24./25. März 2004 hat der Bund/Länder Arbeitsausschuss „Haushaltsrecht und Haushaltssystematik“ dem Arbeitskreis „Kosten- und Leistungsrechnung“ (nunmehr: BLAK „KLR/Doppik“) den Auftrag erteilt, einen Vorschlag zur Schaffung von *Mindeststandards* für eine Einführung der kaufmännischen Buchführung auf staatlicher Ebene vorzulegen. Die geltende Fassung der Mindeststandards datiert vom 30.10.2006. Änderungen können jeweils in der Herbstsitzung des BLAK vorgenommen werden; die Koordinierung dafür erfolgt durch das Land Hessen. Die Mindeststandards sollen eine Grundlage und einen Ausgangspunkt für die weitere Diskussion darstellen. In ihnen wurden in erster Linie Konzepte und Überlegungen derjenigen Landesverwaltungen dokumentiert und abgeglichen, die sich bereits mit Projekten zur Doppik-Einführung befasst haben. Im weiteren Arbeitsfortschritt sollen die Mindeststandards um Aspekte der nationalen und internationalen Diskussion ergänzt werden (z. B. Konsolidierungsvorschriften, Entwicklung der IPSAS<sup>6</sup>, Einbindung der Maastricht-Kriterien). Gegenwärtig stellen sie einen Orientierungsrahmen bei der Projektdurchführung zur Doppik-Einführung dar und konzentrieren sich im Wesentlichen auf operative Fragen der Buchhaltung, der Vermögens erfassung und -bewertung.

Hamburg und Hessen haben eine Bundesratsinitiative<sup>7</sup> zur Änderung des HGrG dahingehend gestartet, dass § 33 a HGrG aufgehoben wird und in einem neuen § 1 a HGrG im Rahmen einer Abweichungsermächtigung zugelassen wird, das Rechnungswesen alternativ auf einem System der doppelten Buchführung zu gründen.

---

<sup>6</sup> IPSAS – International Public Sector Accounting Standards

<sup>7</sup> Gesetzesantrag der Länder Hamburg, Hessen vom 18.07.2006, Bundesrats-Drs. 504/06, Ausschussüberweisung am 22.09.2006, der federführende Finanzausschuss und der Ausschuss für innere Angelegenheiten haben die Beratung am 28.09.2006 vertagt.

## 5. Stand und Tendenzen in Schleswig-Holstein

Für die **kommunale Ebene** wurde im Juni 2004 die Arbeitsgruppe „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ eingerichtet, die in Schleswig-Holstein die Umsetzung des Beschlusses der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen begleitet. Ziel der Arbeitsgruppe ist es, ein Regelwerk zu erarbeiten, das den Kommunen eine Umstellung ihres Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik erleichtert. Durch Änderung der Gemeindeordnung soll zugelassen werden, dass die Kommunen ihre Haushaltswirtschaft statt nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung führen können. Ein Gesetzentwurf liegt vor<sup>8</sup>. Der LRH hat dazu mit Schreiben vom 23.10.2006<sup>9</sup> gegenüber dem Innen- und Rechtsausschuss Stellung genommen und unabhängig von der Frage der zukünftigen Entwicklung des Rechnungswesens auf Landes- und Bundesebene eine Umstellung der kommunalen Haushaltswirtschaft von der bislang zahlungsorientierten hin zu einer ressourcenorientierten Darstellungsform befürwortet. Der genaue Einführungszeitpunkt für das neue Haushaltsrechts steht bislang noch nicht fest, eine Einführung in 2007 wird aber z. B. von den kommunalen Landesverbänden für wahrscheinlich gehalten. Einer innerhalb der kommunalen Landschaft durchgeführten Umfrage vom Mai 2006 zufolge wird die Mehrheit der Kommunen in Schleswig-Holstein auf die Doppik umstellen.

Für die Variante des o. g. IMK-Beschlusses hinsichtlich einer erweiterten Kameralistik, die u. a. eine Einbeziehung der wesentlichen Ertrags- und Aufwandspositionen, die vollständige Vermögenserfassung und -bewertung, den vollständigen Ansatz von Abschreibungen und den Ausbau der Haushaltsrechnung zu einer Vollvermögensrechnung vorsieht, wird den schleswig-holsteinischen Kommunen kein Regelwerk zur Verfügung gestellt.

---

<sup>8</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Änderung der Gemeindeordnung und anderer Gesetze (Doppik-Einführungsgesetz), Drs. 16/923.

<sup>9</sup> Umdruck 16/1345.

Nachdem auf **staatlicher Ebene** bereits zum 01.01.1996

- im Rahmen der Experimentierklausel des § 10 a LHO weitergehende Maßnahmen zur Flexibilisierung des Haushaltsvollzugs und
- in § 62 LHO eine Ermächtigung zur Bildung von Rücklagen eingeführt wurden,

hat das Land zum 01.01.1999 die in Tz 4. bezeichneten Änderungen des HGrG nachvollzogen und dementsprechend

- in § 7 Abs. 3 LHO vorgegeben, dass in **geeigneten** Bereichen eine Kosten- und Leistungsrechnung einzuführen ist,
- in § 7 a LHO Regelungen zu einer leistungsbezogenen Planaufstellung und –bewirtschaftung getroffen und
- in § 71 a LHO zugelassen, dass die Buchführung **zusätzlich** zum kameralen Rechnungswesen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches erfolgen kann.

Die Umsetzung der vorgenannten Vorgaben bzw. Möglichkeiten stellt sich beim Land zurzeit wie folgt dar:

- eine Flexibilisierung der Haushaltswirtschaft ist im Wesentlichen durch haushaltsgesetzliche Normen bzw. spezielle Haushaltsvermerke sowie durch Vereinfachungen hinsichtlich Deckungsfähigkeit, Übertragbarkeit und Rücklagenbildung erfolgt,
- entsprechend des Beschlusses der Landesregierung **soll** eine KLR inzwischen weitgehend flächendeckend eingeführt worden sein und
- gemäß dem von der Landesregierung im September 1999 beschlossenen Konzept ist eine outputorientierte Budgetierung geplant, aber noch nicht realisiert.

Beschlüsse des Landes hinsichtlich einer Doppik-Einführung sind derzeit nicht bekannt. Für entsprechende Überlegungen spricht aber die Äußerung von VI St F Dr. Wulff in der Sitzung des Finanzausschusses - zusammen mit dem Haushaltsausschuss der Hamburger Bürgerschaft - am 09.02.2006, die schleswig-holsteinische Landesregierung werde sich dafür einsetzen, dass die kameralen Buchführung gänzlich durch die kaufmännische Buchführung ersetzt und

das HGrG entsprechend geändert werde. Zwischenzeitlich hat es eine Stellenausschreibung des Finanzministeriums u. a. für das Aufgabengebiet „Entwicklung und Einführung eines integrierten Finanzmanagementsystems auf der Basis der doppelten Buchführung“ gegeben. Im Umdruck 16/949 berichtet das Finanzministerium „Es ist angedacht, die Einführung einer doppelten Buchführung zu prüfen.“ Der Haushaltsentwurf 2007/2008 sieht im Epl. 11 - Kap. 1103 1,5 Mio. € in 2007 bzw. 4,5 Mio. € in 2008 für die IT-Maßnahme „Einführung eines integrativen Finanzmittelmanagements auf Basis der doppelten Buchführung“ vor. Zuletzt hat der Finanzminister in der 42. Finanzausschusssitzung am 21.09.2006 im Zusammenhang mit TOP 5 „Bericht der Landesregierung zu Ausgliederungen aus dem Landeshaushalt und Zahlungsverpflichtungen des Landes“<sup>10</sup> geäußert, er werde innerhalb Jahresfrist eine Kabinettsentscheidung für die Einführung eines neuen integrierten Rechnungswesens herbeiführen.

## **6. Gründe für eine Umstellung auf Doppik**

Die Ausführungen in den Tz. 1. und 2. zeigen, dass in Form, Inhalt und Zweckbestimmung grundsätzliche und wesentliche Unterschiede zwischen kameralistischem und doppischem Rechnungswesen bestehen. Es hängt von den jeweiligen noch festzustellenden Bedürfnissen ab, ob der Kameralistik oder der Doppik der Vorzug zu geben ist. Wesentliche Kritikpunkte an der Kameralistik sind:

- Die im kameralen Haushaltsplan veranschlagten Zahlungs- und Verpflichtungsermächtigungen dürfen grundsätzlich nur für den vorgesehenen Zweck im jeweiligen Haushaltsjahr in Anspruch genommen werden.
- Die Kameralistik berücksichtigt mit der Inputseite nur den geplanten bzw. realisierten Geldverbrauch, enthält jedoch keine Informationen über die nicht zahlungswirksamen Erträge und Aufwendungen (z. B. Abschreibungen).
- Der Kameralistik fehlt die vollständige Darstellung und periodengerechte Zuordnung von Zukunftslasten, insbesondere der Pensionsverpflichtungen.
- Die Kameralistik enthält keine Informationen über den Output, d. h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode erzielten Leistungen (Kosten- und Leistungsrechnung).

---

<sup>10</sup> Landtagsdrucksache. 16/937.

- Im kameralen Haushalts- und Rechnungswesen fehlt eine integrierte Vermögensrechnung, in der Vermögen und Schulden aus dem Rechnungswesen heraus nachgewiesen werden. Das Vermögen wird nur mit seinem Anschaffungswert ohne Berücksichtigung des Werteverzehrs dargestellt.
- Ein vollständiges und der Realität entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage und ihrer Veränderung während eines Haushaltsjahres kann nicht dargestellt werden.
- Heterogene dezentrale Organisationsformen der Gebietskörperschaften erfordern für den Erhalt eines vollständigen Überblicks zusätzlichen Aufwand für eine Konsolidierung mit den ausgegliederten Einheiten („Konzernbilanz“).

Das allein auf den Geldverbrauch ausgerichtete Haushalts- und Rechnungswesen wird als eine wesentliche Erklärungsgröße für die Entstehung und Kumulierung der Finanzkrise der Gebietskörperschaften genannt. Die tatsächliche wirtschaftliche Lage werde in der Kameralistik zu Lasten folgender Generationen nicht transparent dargestellt. Ein zukunftssträchtiges und das Problem der intergenerativen Gerechtigkeit einbeziehendes öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen erfordere eine grundlegende Neuorientierung zu einer Haushaltswirtschaft, die durch Budgetierung, Kosten- und Leistungsrechnung und eine Vollvermögensrechnung geprägt ist.

## **7. Haushaltsverfassungsrechtliche Aspekte**

Im Prozess der Aufstellung des Haushalts vom Entwurf über die Beratung und Feststellung, die Ausführung, bis zur Haushaltsrechnung und Entlastung unterliegen insbesondere Entwurf, Bewilligung und Vollzug dem wechselnden Einfluss von Legislative und Exekutive. An die Aufstellung des Haushaltsentwurfs durch die Regierung schließt sich die Budgetbewilligung durch das Parlament an. Den Haushaltsplan hat die Exekutive grundsätzlich in eigener Verantwortung zu vollziehen. Diese Trennung von Bewilligung und Vollzug folgt dem demokratischen Prinzip der Gewaltenteilung und Funktionentrennung. Zur Sicherstellung des parlamentarischen Budgetrechts und der Nachvollziehbarkeit der Einhaltung des Ermächtigungsrahmens durch die Regierung im Hinblick auf Zweckbestimmung und Ausgabenobergrenzen ist insbesondere die Berücksich-

tigung der Grundsätze der Haushaltsklarheit und Haushaltswahrheit und der sachlichen Spezialität von Bedeutung. Eine Durchbrechung oder Lockerung einzelner Haushaltsgrundsätze reduziert mehr oder weniger umfangreich die legislativen Vorgaben, während umgekehrt eine besonders strikte Anwendung der Grundsätze mit einem Verlust exekutiver Handlungsfreiheit einhergeht. Die Ausgestaltung des parlamentarischen Budgetrechts bewegt sich dementsprechend im Spannungsfeld zwischen erforderlicher Bindung und notwendiger Flexibilität. Die verfassungsrechtliche Frage, ob durch die Flexibilisierung des Haushaltsrechts das parlamentarische Budgetrecht beeinträchtigt wird, wurde folglich auch im Zusammenhang mit den Beratungen zum Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz<sup>11</sup> diskutiert. Die Diskussion führte zu dem Ergebnis, dass das Gesetz einen vertretbaren Weg zwischen notwendiger Flexibilisierung und parlamentarischer Verantwortung aufzeigt. Dieses insbesondere aufgrund der Tatsache, dass die mit dem Gesetz verbundene Flexibilisierung ihre Wirkung weitgehend im Haushaltsvollzug entfaltet und es bezüglich der Planung bei einer titelweisen Aufgliederung und bedarfsgerechten Veranschlagung bleibt.

Der Sicherung des parlamentarischen Budgetrechts dient auch die Begrenzung der Kreditaufnahme des Art. 115 GG bzw. Art. 53 LV, indem sie eine Verschuldung ohne gesetzliche Ermächtigung ausschließt.

Im Zusammenhang mit dem parlamentarischen Budgetrecht steht das dem Finanzministerium zustehende Notbewilligungsrecht gemäß Art. 112 GG bzw. Art. 52 LV. Dieses erlaubt dem Finanzminister unter bestimmten Voraussetzungen anstelle des Haushaltsgesetzgebers Ermächtigungen zur Leistung von außer- bzw. überplanmäßigen Ausgaben zu erteilen.

Budgetplanung, -überwachung und Finanzrechnung sind keine immanenten Bestandteile der Doppik. Sie sind jedoch erforderlich und zu ergänzen. Um die Vereinbarkeit mit den haushaltsverfassungsrechtlichen Bestimmungen zur Sicherstellung

- des parlamentarischen Budgetrechts,

---

<sup>11</sup> Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern (Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz) vom 22. Dezember 1997, BGBl. I, S. 3251 ff.

- der Begrenzung der Kreditaufnahme und
- des Notbewilligungsrechts des Finanzministers

zu gewährleisten, wären entsprechende Instrumentarien auch bei einem Haushaltswesen auf Basis eines doppischen Rechnungswesens einzusetzen.

Bei der Konzeption eines Haushaltswesens auf doppischer Basis ist ferner zu gewährleisten, dass dieses mit den Haushaltsgrundsätzen, die sich aus Art. 110 GG ableiten (Grundsatz der Vollständigkeit und Einheit, Fälligkeitsprinzip, Bruttoveranschlagung, Gesamtdeckung, Einzelveranschlagung, Haushaltsausgleich, Jährlichkeit), vereinbar ist.

Derzeit ist die ausschließliche Einführung der Doppik nicht zulässig; sie ist gemäß § 33 a HGrG / § 71 a LHO nur als parallele Buchführung zur Kameralistik möglich.

Die Vereinbarkeit von Haushaltsreformen „jenseits“ der Kameralistik mit dem Grundgesetz wird kontrovers diskutiert.

Einerseits wird z. B. argumentiert, die Verwendung der Begriffe „Einnahmen und Ausgaben“ insbesondere in Art. 110 GG setze mit der Beschränkung auf Zahlungsstromgrößen die Kameralistik voraus, sodass die Doppik als Verstoß gegen das Zahlungsprinzip verfassungsrechtlich unzulässig oder zumindest bedenklich sei.

Andererseits wird z. B. argumentiert, dass das Grundgesetz an keiner Stelle die Instrumente zur Umsetzung der Haushaltsverfassung regelt und auch die Kameralistik nirgends erwähnt wird, sodass es darauf ankomme, durch einfaches Haushaltsrecht geeignete Instrumente zu bestimmen, um den im Grundgesetz definierten Anforderungen an eine geordnete und wirtschaftliche Haushaltsführung gerecht zu werden.

In seinem Rechtsgutachten vom 29.11.2006 für die Freie und Hansestadt Hamburg kommt Prof. Ferdinand Kirchhof zu dem Ergebnis, dass verfassungsrechtliche Gründe der Einführung der Doppik nicht entgegenstünden.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Quelle:  
<http://fhh.hamburg.de/Stadt/Aktuell/behoerden/finanzbehoerde/haushalt/doppi/Fachthemen/Rechtsgutachten/>

Dass weiterer Erörterungsbedarf besteht, zeigt die Diskussion im Bund/Länder Arbeitsausschuss „Haushaltsrecht und Haushaltssystematik“ während der Sitzung am 05./06.07.2006 in Potsdam zur o. g. gemeinsamen Gesetzesinitiative von Hamburg und Hessen. In der Frage, ob das geltende GG bzw. die Landesverfassungen einer Ablösung der Kameralistik durch die Doppik entgegenstehen, wichen die Auffassungen teilweise grundlegend voneinander ab. Als unkritisch im Hinblick auf verfassungsrechtliche Vorgaben wurde lediglich das System einer erweiterten Kameralistik angesehen.

Vorbehaltlich einer gesonderten verfassungsrechtlichen Prüfung stellte sich das Meinungsbild im Ausschuss dergestalt dar, dass eine deutliche Mehrheit der Mitglieder gegen den von Hamburg und Hessen mit ihrem Gesetzesantrag eingeschlagenen Weg Bedenken geäußert hat. Diesem Meinungsbild liegt die Auffassung der überwiegenden Mehrheit der Mitglieder zugrunde, nach der eine derartig weitgehende Novellierung des Haushaltsrechts einer eingehenden Vorbereitung bedarf, zu der es u. a. erforderlich sei, sich ein umfassendes Bild über die laufenden Aktivitäten auch im internationalen Kontext, insbesondere im Rahmen der EU zu verschaffen. Mit der vorliegenden Gesetzesinitiative werde deshalb nicht der geeignete Weg beschritten, da ein zweiter Schritt vollzogen werde, bevor ein erster Schritt einer hinreichenden Prüfung unterzogen worden sei.

Am Rande sei darauf hingewiesen, dass einige Ausschussmitglieder in der Sitzung anmerkten, dass wesentliche Erkenntnisse über die Situation der öffentlichen Haushalte und z. B. der Zukunftsbelastungen nicht erst aufgrund eines neuen Rechnungswesens erworben würden, sondern diese Erkenntnisse in der Regel weitgehend vorlägen; insoweit gebe es kein „Erkenntnisproblem“, sondern eher ein „Umsetzungsproblem“. Somit besteht zwar die Erkenntnis über die Situation, aber nicht über die Höhe der Zukunftsbelastungen.

## **8. Bericht des Bundesrechnungshofs**

Der BRH hat mit Datum vom 17.08.2006 einen Bericht nach § 99 BHO über die Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens vorgelegt, in dem er sich insbesondere auch mit Überlegungen bzw. Aktivitäten hinsichtlich

der Umstellung auf ein doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen beschäftigt hat.

In seinem Bericht äußert der BRH die Besorgnis, dass angesichts einer Vielzahl verschiedenartiger Reformbestrebungen die im Haushalts- und Rechnungswesen dargestellten Ergebnisse national und international langfristig nicht mehr einheitlich und vergleichbar sind. Insbesondere aber bei Bund und Ländern sollten die Haushaltsstrukturen gleichartig aufgebaut sein.

Der BRH empfiehlt, die Frage der Reform des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage einer sorgfältigen Analyse und unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Bundeshaushalts zu untersuchen. Vor- und Nachteile der in Betracht kommenden Rechnungssysteme sowie Kosten und Nutzen einer etwaigen Umstellung müssten gegenübergestellt und bewertet werden. Entwicklungen im Umfeld (Kommunen, Länder, EU, andere Staaten, internationale Standards etc.) seien zu berücksichtigen und der zeitliche Rahmen einer etwaigen Umstellung abzuschätzen. Auch sei frühzeitig zu analysieren, ob und welche Rechtsgrundlagen geändert werden müssten.

## **9. Landesrechnungshof Schleswig-Holstein**

Im Zusammenhang mit Überlegungen zur Einführung eines doppelten Rechnungswesens werden zum Teil neue Steuerungsinstrumente, wie z. B. die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) und die output-orientierte Budgetierung/Produktorientierung, genannt. Der LRH hat sich mit diesen Themen bereits in seinen Bemerkungen<sup>13</sup> befasst. Diese Instrumentarien sind grundsätzlich unabhängig vom jeweils zugrunde liegenden Rechnungswesen und auch bei einer Umstellung auf Doppik im Land weiterzuentwickeln bzw. zu optimieren.

Aus diesem Grunde wird von näheren Ausführungen zu diesen Instrumenten im Rahmen dieser Abhandlung zum Thema „Kameralistik / Doppik“ abgesehen.

### **9.1 Bisherige Äußerungen des LRH**

Der LRH hat u. a. in seinem Bemerkungsbeitrag „Neben- und Schattenhaushalte des Landes“<sup>14</sup> - unabhängig vom Rechnungswesen - Transparenz dahingehend gefordert, dass ein umfassendes Bild der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Landes einschl. seiner Neben- und Schattenhaushalte vermittelt, die Abschlüsse der Nebenhaushalte des Landes mit ausgewiesen und die Vermögen und die Verbindlichkeiten sowohl für das Land als auch für seine Neben- und Schattenhaushalte umfassend dargestellt werden.

In den Bemerkungen 2006 zur aktuellen Haushaltsslage des Landes<sup>15</sup> hat der LRH gefordert, dass die Landesregierung keinesfalls vorschnell der Versuchung erliegen sollte, durch ein neues Rechnungswesen die Verwaltung wieder auf Jahre hinaus mit sich selbst zu beschäftigen und darüber die wesentlichen Maßnahmen zur Haushaltssanierung aus dem Auge zu verlieren.

---

<sup>13</sup> Bemerkungen des LRH 1999, Nr. 9 bzw. 2003, Nr. 17.

<sup>14</sup> Bemerkungen 2004 des LRH, Nr. 9.

<sup>15</sup> Bemerkungen 2006 des LRH, Nr. 8.

## 9.2 Ziele und Umsetzungsmöglichkeiten

Derzeit gibt es keine Transparenz über den Ressourcenverbrauch, künftige Zahlungsverpflichtungen, das Vermögen und die finanzielle Lage des Landes. Auch der Bericht der Landesregierung zu Ausgliederungen aus dem Landeshaushalt und Zahlungsverpflichtungen des Landes vom 29.08.2006 gibt weder einen vollständigen Überblick noch stellt er die erforderliche Transparenz her. Die bisherige Darstellungsweise ist also nicht ausreichend und muss daher modifiziert werden.

Das Ziel einer Modifikation sollte wie folgt definiert werden:

Globales Ziel ist die Darstellung eines umfassenden Bildes der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Landes.

Hiermit ist im Einzelnen verbunden

- die Erfassung, sachgerechte Bewertung und stetige Fortschreibung des Vermögens,
- die Darstellung von Ressourcenaufkommen und -verbrauch,
- die Transparenz von Belastungen für jetzige und zukünftige Generationen und
- die zusammenfassende Darstellung des Landeshaushalts, die die ausgegliederten Bereiche integriert.

Für eine weitgehende Zielerreichung im staatlichen Bereich können die in Tz. 5 angesprochenen Festlegungen der IMK für den kommunalen Bereich zugrunde gelegt werden. Die IMK hat folgende Alternativen aufgezeigt:

Zum einen ist dieses eine erweiterte Kameralistik, die

- die Einnahmen und Ausgaben „unter Einbeziehung der wesentlichen Ertrags- und Aufwandspositionen“ darstellt,
- die vollständige Vermögenserfassung und -bewertung sowie den vollständigen Ansatz von Abschreibungen und
- den Ausbau der Haushaltsrechnung zu einer „Voll“vermögensrechnung vorsieht.

Zum anderen kommt ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen in Betracht, das

- die vollständige Darstellung von Ressourcenverbrauch und -aufkommen durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstatt Ausgaben und Einnahmen,
- ein aus Finanz-, Ergebnis- und Vermögensrechnung bestehendes Rechnungssystem, das an staatliche Erfordernisse angepasst ist und
- die Konsolidierung mit ausgegliederten Bereichen vorsieht.

Die Doppik als ein die Vermögens-, Ertrags- und Finanzrechnung integrierendes und geschlossenes System wird den o. g. Anforderungen gerecht. Die besonderen Anforderungen, die an ein öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen zu stellen sind, wie z. B. Ausweis von Ein- und Auszahlungen, Planungskomponente, sind durch Abweichungen und Ergänzungen gegenüber einer rein handelsrechtlichen Rechnungslegung darzustellen.

Die derzeitige Rechtslage (§ 33 a HGrG) allerdings lässt die Doppik nicht allein, sondern lediglich zusätzlich zur Kameralistik zu. Die parallele Führung zweier Rechnungssysteme ist unwirtschaftlich. Eine Änderung dahingehend, die Doppik alternativ zuzulassen, wird daher auf Bundesebene diskutiert (siehe Tz. 4). Noch gibt es offene Fragestellungen hinsichtlich der Vereinbarkeit mit geltendem Haushaltsverfassungsrecht. Weder für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen noch für die Haushaltsordnungen liegen bislang gemeinsame Grundsätze vor. Die Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit der Daten ist bei unterschiedlichen Rechnungswesen insbesondere für finanzstatistische Anforderungen nicht gewährleistet.

Zur Gewährleistung der Darstellung des Ressourcenverbrauchs bzw. einer umfassenden Vermögensdarstellung, die beiden Varianten (erweiterte Kameralistik bzw. Doppik) gemeinsam sind, sind im Wesentlichen die Ermittlung künftiger Versorgungslasten und die Erfassung und eine realistische Bewertung des Vermögens erforderlich. Dabei kann davon ausgegangen werden, dass die dafür notwendigen Arbeiten, wie z. B. Beratungsleistungen in Fragen der Ermittlung der Pensionslasten nach versicherungsmathematischen Grundsätzen sowie der

Vermögensbewertung, für beide Varianten einen nahezu identischen Aufwand und damit identische Kosten verursachen werden.

Beide Varianten haben außerdem gemeinsam, dass „Nebenrechnungen“ in Form einer Anlagenbuchführung bzw. eines Verfahrens zur Berechnung von Zu- und Abführungen zu den Versorgungslasten zu führen sind, deren Ergebnisse dann an das jeweilige Rechnungssystem zu übergeben sind.

In Zusammenhang mit der Vermögensbewertung ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass eine Bewertung nicht dazu führen darf, dass sich das Land reicher rechnet, als es ist. Um zu verhindern, dass durch „großzügige“ Bewertungen zusätzliche Vermögenswerte generiert werden, müssen Bewertungsspielräume vermieden werden. Insbesondere hinsichtlich tatsächlich nicht verkehrsfähiger Vermögensgegenstände würde eine zu hohe Bewertung zu einem unrealistischen Bild der Vermögenslage führen. Gleichzeitig würden bei abnutzbaren Vermögensgegenständen hohe Abschreibungen die Ertragslage negativ beeinflussen. Dem stünde die Bewertung nach dem Niederstwertprinzip in analoger Anwendung von § 253 HGB entgegen.

Für eine Zielerreichung mittels einer erweiterten Kameralistik sind neben dem zahlungsstromorientierten Datenmaterial aus der klassischen Kameralistik über Nebenrechnungen die wesentlichen zahlungsstromunabhängigen Positionen zur Darstellung von Ressourcenaufkommen und -verbrauch (z. B. Forderungen, Rückstellungen, Abschreibungen) sowie die wesentlichen Vermögenspositionen zu ermitteln. Eine Konsolidierung des Kernhaushalts mit dem ausgegliederten Bereich dürfte dann vom Grundsatz her gegenüber der Doppik nicht aufwendiger sein. Der Unterschied zwischen erweiterter Kameralistik und Doppik besteht vor allem in den verbleibenden Rechnungs- /Periodenabgrenzungen (z. B. Bestände von Verbrauchsmaterialien, Einnahmen und Ausgaben, die ganz oder teilweise Ertrag bzw. Aufwand der folgenden Rechnungsperiode darstellen). Diese könnten unter dem Aspekt ihrer Wesentlichkeit außer Acht gelassen werden. Anders als zum doppischen Haushalts- und Rechnungswesen gibt es keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die erweiterte Kameralistik.

Eine Reform des Haushalts- und Rechnungswesens verändert die finanzielle Lage des Landes nicht, sondern kann zur Transparenz beim Ressourcenverbrauch und künftigen Zahlungsverpflichtungen führen.

In Anbetracht der schlechten finanziellen Lage des Landes muss die Sanierung des Landeshaushalts absolute Priorität genießen. Dieser Umstand ist auch bei der notwendigen Modifikation des Rechnungswesens zu berücksichtigen.

Daher sollte die Frage einer Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage einer sorgfältigen Analyse beantwortet werden. Dabei müssen

- Vor- und Nachteile der in Betracht kommenden Rechnungssysteme sowie
- Kosten und Nutzen einer Umstellung sowie des laufenden Betriebs gegenübergestellt und bewertet werden und
- Entwicklungen im nationalen und internationalen Kontext berücksichtigt werden.

Hinweise und Empfehlungen für die Durchführung von Reformvorhaben, die im Rahmen einer solchen Analyse berücksichtigt werden könnten, hat der LRH in seinem Sonderbericht „Reformvorhaben der Landesregierung“<sup>16</sup> gegeben, wonach z. B.

- in der Planungsphase u. a. neben einer Bedarfsanalyse eine Wirtschaftlichkeitsuntersuchung durchzuführen,
- in einer etwaigen Umsetzungsphase Modell- und Pilotvorhaben vorzuschalten und
- sämtliche Schritte zu dokumentieren und zu evaluieren sind.

Im Rahmen der Analyse sind die besonderen Verhältnisse Schleswig-Holsteins bezüglich des bereits vorhandenen integrierten IT-Verfahrens einschließlich KLR und Anlagenbuchführung zu berücksichtigen.

Das Anlagevermögen wird nur unvollständig erfasst. Im Rahmen der Einführung der KLR in der schleswig-holsteinischen Landesverwaltung wurde seinerzeit bewusst auf eine vollständige Vermögenserfassung- und bewertung, z. B. von

---

<sup>13</sup> Bericht des Landesrechnungshofs Schleswig-Holstein an den Landtag und an die Landesregierung gem. § 99 LHO über das Ergebnis der Prüfung „Reformvorhaben der Landesregierung; Bilanz der Modernisierung“ vom 26. November 2002.

Straßen, Brücken sowie Deichen, und damit deren Einbeziehung in die KLR verzichtet<sup>17</sup>.

Zu berücksichtigen ist auch, dass Schleswig-Holstein - ähnlich wie Rheinland-Pfalz (vgl. Tz. 4) - in den meisten Ausgliederungen (z. B. GMSH, LVSH, Dataport) bereits den Ressourcenverbrauch und künftige Zahlungsverpflichtungen darstellt.

Ob eine Kosten-/ Nutzenanalyse zu einem aussagekräftigen Ergebnis insbesondere in Bezug auf Kostenunterschiede führen wird, ist fraglich.

Die vom Finanzministerium Nordrhein-Westfalen beauftragten Gutachter zur Frage der „Kosten- und Nutzenunterschiede zwischen der Einführung von erweiterter Kameralistik und Doppik“ haben im Fazit ihrer Stellungnahme vom März 2005 eine nicht quantifizierte Einschätzung dahingehend abgegeben, „... dass bei gleichen oder geringfügig höheren Kosten der Doppik der Gesamtnutzen dieses Systems einen im Ergebnis besseren Kosten-Nutzen-Saldo aufweist, als dies bei der erweiterten Kameralistik der Fall ist.“

### 9.3 Fazit

Der LRH Schleswig-Holstein vertritt folgende Position:

- Derzeit gibt es keine hinreichende Transparenz über den Ressourcenverbrauch, künftige Zahlungsverpflichtungen, das Vermögen und die finanzielle Lage des Landes. Vor diesem Hintergrund ist eine Reform des Rechnungswesens des Landes erforderlich.
- Vor einer derartigen Reform sind die Ziele zu definieren:  
Das Ziel ist die Darstellung eines umfassenden Bildes der tatsächlichen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Landes.  
Das bedeutet im Einzelnen
  - die Erfassung, sachgerechte Bewertung und stetige Fortschreibung des Vermögens,
  - die zusätzliche Darstellung von nicht zahlungswirksamen Erträgen und Aufwendungen,

---

<sup>17</sup> Bemerkungen 2003 des LRH, Nr. 17.

- die Transparenz von Belastungen für jetzige und zukünftige Generationen und
- die zusammenfassende Darstellung des Landeshaushalts, die die ausgliederten Bereiche integriert.

Zur Erreichung dieser Ziele bieten sich grundsätzlich die erweiterte Kameralistik sowie das doppische Rechnungswesen als ein in sich geschlossenes System an.

Auf welchem Weg (erweiterte Kameralistik oder Doppik) dies erreicht werden kann, muss auf der Grundlage einer sorgfältigen Analyse entschieden werden.

- Daher sind
  - Vor- und Nachteile der in Betracht kommenden Rechnungssysteme sowie
  - Kosten und Nutzen einer Umstellung sowie des laufenden Betriebs gegenüberzustellen und zu bewerten und
  - Entwicklungen im nationalen (und internationalen) Kontext zu berücksichtigen.

Ebenfalls sind folgende Aspekte zu beachten:

- Die derzeitige Rechtslage (§ 33 a HGrG) lässt die Doppik nicht allein, sondern lediglich zusätzlich zur Kameralistik zu. Die parallele Führung zweier Rechnungssysteme ist unwirtschaftlich. Eine Änderung des Haushaltsgrundsätzegesetzes wird zz. In den Ausschüssen des Bundesrates beraten.
- Berücksichtigung der spezifischen Situation in Schleswig-Holstein:
  - Es besteht bereits ein integriertes Buchführungsverfahren, das eine KLR und Anlagenbuchhaltung beinhaltet.
  - Ausgliederungen mit kaufmännischem Rechnungswesen sind bereits vollzogen.
- Eine Reform des Rechnungswesens verändert die finanzielle Lage des Landes nicht. Vorrangiges Ziel aller Reformbemühungen muss die Sanierung des Landeshaushalts sein. Hierfür ist auch das Herstellen größerer Transparenz dienlich.
- Das Land hat zurzeit andere finanzielle Probleme, die unabhängig von der Umstellung des Rechnungswesens einer Lösung bedürfen. Dabei sollte

auch der Grundsatz der Bedarfsdeckungsfunktion der öffentlichen Haushalte überdacht werden. Der Staat muss seine Kernaufgaben definieren und sich auf diese beschränken.

- Vorbehaltlich des Ergebnisses der durchzuführenden Analyse kann es angezeigt sein, sich in der jetzigen Situation darauf zu beschränken, das vorhandene Instrumentarium für die Herstellung der notwendigen Transparenz zu nutzen bzw. auszubauen.
- Vor dem Hintergrund der Finanzlage des Landes und anderer wichtiger Vorhaben der Landesregierung zur Haushaltssanierung sollte ein neues Rechnungswesen nicht übereilt eingeführt werden. Hier sollte zunächst die Möglichkeit ausgeschöpft werden, die Erfahrungen anderer Länder auszuwerten. Die notwendige Erarbeitung gemeinsamer Grundsätze und Regelwerke für die Haushaltsordnungen von Bund und Ländern sollte abgewartet werden.