
GUTACHTERLICHE STELLUNGNAHME
FÜR DAS FINANZMINISTERIUM NRW

„KOSTEN- UND NUTZENUNTERSCHIEDE ZWISCHEN DER EIN-
FÜHRUNG VON ERWEITERTER KAMERALISTIK UND DOPPIK “

MÄRZ 2005

Vorbemerkung zum Sprachgebrauch

Die Bezeichnung weiblicher und männlicher Personen durch die jeweils maskuline Form in diesem Abschlussbericht bringt den Auftrag der Verfasser, im Rahmen ihrer Aufgaben die verfassungsrechtlich gebotene Gleichstellung von Mann und Frau zu verwirklichen und die für Frauen bestehenden Nachteile zu beseitigen, sprachlich nicht angemessen zum Ausdruck. Auf die Verwendung von Doppelformen oder andere Kennzeichnungen für weibliche und männliche Personen wird jedoch verzichtet, um die Lesbarkeit und Übersichtlichkeit zu wahren. Mit allen im Text verwendeten Personenbezeichnungen sind stets beide Geschlechter gemeint.

Verantwortlich für den Inhalt

Verantwortlich für den Gesamtinhalt ist das Sachverständigen-gremium, bestehend aus Prof. Dr. Wolfgang Berens, Prof. Dr. Hannes Streim und Prof. Edmund Fischer sowie das aus den Firmen REFA-CONSULT und BMS Consulting gebildete Projektmanagement, vertreten durch Frau Kai Peters und Herrn Dr. Thomas Mosiek.

Inhaltsverzeichnis:

1	Ausgangssituation	5
2	Inhaltlicher Vergleich von Doppik und Erweiterter Kameralistik	5
2.1	Entwicklung des NSM und Konzeptnormierung im kommunalen Bereich	5
2.2	Abgrenzung der unterschiedlichen Ansätze und Darstellung der verbleibenden inhaltlichen Unterschiede	7
3	Vergleichende Betrachtung der Implementierung der alternativen Konzepte	14
3.1	Grundannahmen über die inhaltliche und technische Implementierung	14
3.2	Vergleichende Bewertung der Implementierungsaufwendungen	17
4	Betrachtung der Nutzenunterschiede der alternativen Konzepte	23
5	Fazit	29

Abbildungsverzeichnis:

Abbildung 1: Rechnungslegung in Kommunen	11
Abbildung 2: Bevorzugter Rechnungsstil in Kommunen.....	14
Abbildung 3: Übereinstimmungen und Unterschiede im Softwareeinsatz	20
Abbildung 4: Reformen des öffentlichen Rechnungswesens in Europa (Stand 2003)	25

1 Ausgangssituation

Grundlage dieses Gutachtens ist die im Februar 2005 abgeschlossene Kosten-Nutzen-Analyse zur Implementierung einer Integrierten Verbundrechnung auf doppischer Basis mit der Option ggf. zukünftig eine Bilanz erstellen zu können. Im Kontext dieser Kosten- und Nutzenbetrachtung wird diskutiert, inwieweit bei der Einführung eines Produkthaushaltes auf Basis der Erweiterten Kameralistik im Vergleich zum doppischen System von unterschiedlichen Einführungskosten auszugehen ist. Demgegenüber ergibt sich die Frage nach möglichen Nutzenunterschieden aufgrund der abweichenden inhaltlichen Rechnungslegungsansätze. Diesen hier kurz skizzierten Fragen soll im Folgenden nachgegangen werden.

2 Inhaltlicher Vergleich von Doppik und Erweiterter Kameralistik

2.1 Entwicklung des NSM und Konzeptnormierung im kommunalen Bereich

Grundlage für einen sachgerechten Vergleich der Konzepte von Erweiterter Kameralistik und Doppik ist zunächst eine genaue Beschreibung der jeweiligen Konzeptcharakteristika. Da die Umsetzung des neuen Steuerungsmodells in Kommunen schon eine längere Tradition aufweist und daher die länderübergreifenden Abstimmungsbemühungen und Konventionen in Bezug auf eine Reform des Rechnungswesens schon weiter fortgeschritten sind, sollen diese kurz skizziert werden, um auf dieser Grundlage auch eine Begriffsklärung für die Landesverwaltung NRW herbeizuführen.

Beschluss der IMK

Die Innenministerkonferenz (IMK) hat sich bereits seit Ende der 90er Jahre mit der Reform der kommunalen Rechnungslegung beschäftigt. Am Beginn standen die Beschlüsse vom 11. Juni 1999 und 24.

November 2000, welche sich mit einer „Konzeption zur Reform des Kommunalen Haushaltsrechts“ beschäftigten. Darin enthalten waren auch die Eckpunkte für die Reform des kameralistischen Haushalts- und Rechnungssystems sowie für ein kommunales Haushalts- und Rechnungssystem auf der Grundlage der doppelten Buchführung. Als Ziel wurde dabei u. a. festgeschrieben, das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von der bislang zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine ressourcenorientierte Darstellung umzustellen und die Kommunalverwaltungen, statt durch die herkömmliche Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung), durch die Vorgabe von Zielen für die kommunale Dienstleistung (Outputsteuerung) zu steuern. Insgesamt wurde in diesem Kontext von Beginn an ein Optionsmodell für Kommunen diskutiert, welches eine individuelle Wahlfreiheit für unterschiedliche Systeme zuließ.

In der Folge wurden durch die Innenministerkonferenz zwei Unterarbeitsgruppen eingerichtet, von denen die eine das Ziel verfolgte, auf der Basis des kaufmännischen Rechnungswesens ein neues Rechnungswesen für die Kommunen zu entwickeln. Die andere hatte die Aufgabe, die Kameralistik mit dem Ziel weiterzuentwickeln, eine ressourcenorientierte Darstellung zu ermöglichen. Bis zum Sommer 2003 erarbeitete der Unterarbeitskreis Kaufmännisches Rechnungswesen Lösungsansätze, die vom Unterarbeitskreis Kameralistik überprüft und regelmäßig übernommen wurden.

Ergebnis war eine zunehmende Annäherung der beiden Systeme, welche in Leittexten für die Gemeindehaushaltsverordnungen für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen und für die Erweiterte kameralistische Buchführung dokumentiert wurden. Mit diesem Leittexten hat sich die Innenministerkonferenz am 21. November 2003 befasst und gemeinsam beschlossen, die vorgelegten Textentwürfe für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts zur Grundlage der Umsetzung in den Ländern zu machen.

2.2 Abgrenzung der unterschiedlichen Ansätze und Darstellung der verbleibenden inhaltlichen Unterschiede

Der Text der IMK für ein Haushaltsrecht auf Basis eines **doppischen Haushalts- und Rechnungswesens** unterstellt folgende Grundlagen¹:

- Vollständige Darstellung von Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen durch Erfassung von Aufwendungen und Erträgen anstatt Ausgaben und Einnahmen,
- Haushaltsplan mit Budgetstruktur und Produktorientierung,
- Informationen über Produkte und Verwaltungsleistungen im Haushaltsplan mit der Möglichkeit, diese zur Grundlage von Zielvereinbarungen oder Vorgaben zu machen,
- Drei-Komponenten-Rechnungssystem aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung (Bilanz), mit dem das kaufmännische Rechnungssystem an die Erfordernisse der Kommunen angepasst wird,
- Konsolidierung der Jahresabschlüsse für den Kernhaushalt der Kommune und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen in Gesellschaftsform und sonstiger von der Kommune beherrschten Einrichtungen zu einem Gesamtabschluss (Konzernabschluss).

In den Textentwurf haben die Ergebnisse aus den Doppik-Modellprojekten in den Ländern Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen Eingang gefunden.

Der Textentwurf für ein Haushaltsrecht für die **Erweiterte kameralistische Buchführung** enthält hinsichtlich des Ressourcenverbrauchs-konzeptes gegenüber den o.g. Eckpunkten die Fortentwicklung, dass wie beim doppischen Haushaltsrecht eine vollständige Ressourcenverbrauchsdarstellung vorgesehen ist, damit für die beiden Wahlfor-

¹ Arbeitskreis III Kommunale Angelegenheiten und Unterausschuss Reform des Gemeindehaushaltsrechts (UARG) der Innenministerkonferenz (IMK), 8./9. Oktober 2003

men keine unterschiedlichen finanzwirtschaftlichen Anforderungen bestehen. Der Textentwurf beruht auf folgenden Grundsätzen²:

- Darstellung von Einnahmen und Ausgaben unter Einbeziehung der wesentlichen Ertrags- und Aufwandspositionen,
- Haushaltsplan mit Budgetstruktur und Produktorientierung,
- Informationen im Haushaltsplan über Produkte und Verwaltungsleistungen,
- vollständige Erfassung des Sachvermögens und vollständiger Ansatz der Abschreibungen,
- Ausbau der Haushaltsrechnung zu einer Vollvermögensrechnung.

Nach den vorliegenden Leittexten sind die Konzepte der kommunalen Doppik und der Erweiterten Kameralistik einander stark angenähert, auch wenn die konkrete inhaltliche und technische Umsetzung unterschiedlich vollzogen werden muss. Dies zeigt auch die Systematisierung der beiden Ansätze anhand der zwingenden Vorgaben für beide Systeme sowie der jeweiligen Unterschiede:³

Zwingende Vorgaben in beiden Systemen

Bestandsrechnung

Das sind die Bilanz in der kommunalen Doppik und die Vermögensrechnung (hier werden dem Vermögen die Schulden gegenübergestellt) in der Erweiterten Kameralistik.

Gewinn- und Verlustrechnung

Im doppelischen System ist das die Ergebnisrechnung (entsprechend: Ergebnishaushalt) und in der Erweiterten Kameralistik die Jahresrechnung für den Verwaltungshaushalt .

² Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen: Arbeitskreis III Kommunale Angelegenheiten und Unterausschuss Reform des Gemeindehaushaltsrechts (UARG) der Innenministerkonferenz (IMK), 8./9. Oktober 2003

³ Das Neue Kommunale Finanzwesen - ein Sachverständigenbericht, Jürgen Busse in: BayGTzeitung 7/2004

Geldflussrechnung

Das ist der Finanzhaushalt bzw. die Finanzrechnung im doppelischen System und der Vermögenshaushalt bzw. die Jahresrechnung für den Verwaltungshaushalt in der Erweiterten Kameralistik

Unterschiede in beiden Systemen

Buchungsstil

Im doppelischen System wird auf kaufmännischen Bestands- bzw. Ertrags- und Aufwandskonten gebucht, d. h. in einem systematischen Rechnungsverbund. In der Erweiterten Kameralistik werden die Haushaltstellen - losgelöst von entsprechenden Aufwands-, Ertrags- oder Bilanzkonten gebucht. Dieser systematische Unterschied führt etwa dazu, dass eine konsolidierte Darstellung des Landeshaushalts und der ausgegliederten Einrichtung im Rahmen einer Konzernbilanz mindestens erschwert, wenn nicht unmöglich wird.

Finanzrechnung

Die Geldflussrechnung wird in ihrer Bedeutung sowohl im doppelischen als auch im erweiterten kameralen System hinter die Aufwands- und Ertragsrechnung (Ergebnisrechnung) zurücktreten. Im kaufmännischen System wird die Finanzrechnung aus dem (führenden) System der Ergebnisrechnung unmittelbar abgeleitet. Im System der Erweiterten Kameralistik ist dagegen die Finanzrechnung das „führende“ System. Die an Bedeutung gewinnende Ergebnisrechnung ist hieraus abzuleiten. Die faktische Bedeutung wird damit im Rechnungssystem umgekehrt. Aus der Finanzrechnung ist nicht ohne weiteres eine Ergebnisrechnung abzuleiten.

Rechnungsabgrenzung nach Periodenabgrenzung

Diese ist im doppelischen System zwingend vorgeschrieben. In der Kameralistik beschränkt sie sich derzeit auf das Kassenwirksamkeits- bzw. Fälligkeitsprinzip. Daraus resultiert, dass für Zwecke der

Erweiterten Kameralistik die Rechnungsabgrenzungen als systemfremdes Element zusätzlich eingeführt werden müssten.

Das aus Gründen der Konsensbildung entstandene Optionsrecht für Kommunen in einigen Bundesländern führt im Laufe der Zeit zu deutlichen Problemen wie

- Zweigleisigkeit der Rechnungsform zwischen Kommunen,
- Zweigleisigkeit der Software,
- Zweigleisigkeit des Regelwerks,
- Zweigleisigkeit von Aus- und Fortbildung sowie
- ggf. Zweigleisigkeit des Rechnungsstils innerhalb des Konzerns Kommune.

Diese Zweigleisigkeit verursacht Mehrkosten für die einzelne Kommune und für die Gesamtheit aller Kommunen und erscheint daher nur für eine Übergangsperiode vertretbar. Mit vergleichbaren Problemen sähe sich das gesamte Land NRW mittelfristig konfrontiert, wenn man eine von dem doppelischen System der Kommunen abweichende Entscheidung träge.

Insgesamt prüfen immer mehr Länder mit Optionsmodell die Neubewertung des Wahlrechts bzw. dessen Befristung. So haben erst kürzlich die schleswig-holsteinischen Kommunen, die über ein Wahlrecht verfügen sollen, sich gemeinschaftlich für die Doppik-Einführung entschieden. Auch die rheinland-pfälzischen Kommunen werden nach jüngster Festlegung die Doppik einführen.

Einen aktuellen Überblick über den Stand der Rechnungslegungsmodelle in Kommunen abhängig vom jeweiligen Bundesland gibt Abbildung 1.

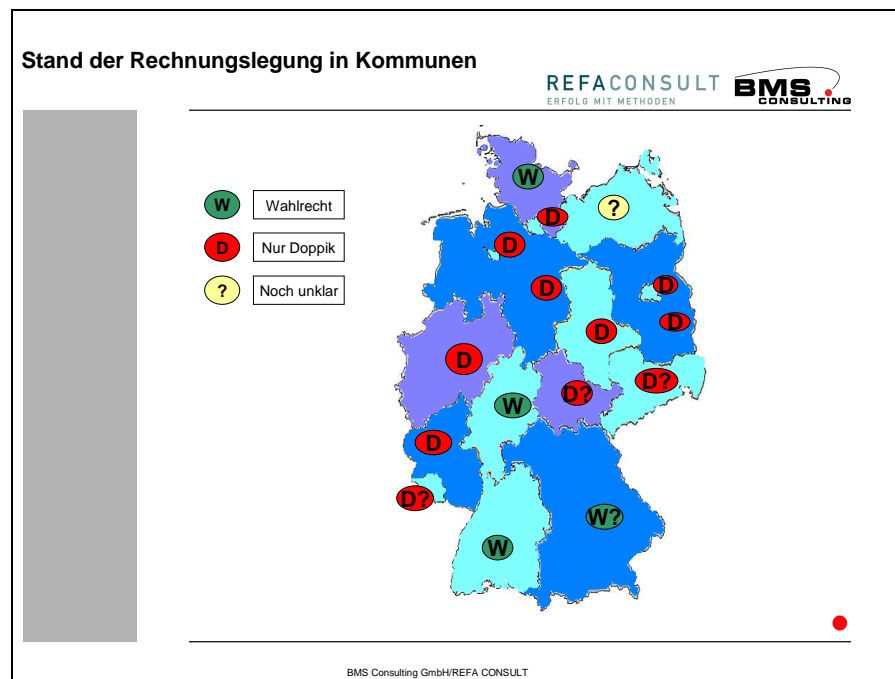


Abbildung 1: Rechnungslegung in Kommunen⁵

Annäherung der Systeme

Es wird deutlich, dass die verbleibenden inhaltlichen Unterschiede zwischen Doppik und Erweiterter Kameralistik aufgrund der zunehmenden Annäherung der Ansätze im kommunalen Bereich nicht so erheblich sind, wie oftmals diskutiert. Grundlegende rechnungstechnische Unterschiede führen demzufolge zu einem erheblichen Anpassungsbedarf kameralistischer Rechnungs- und damit Software-systeme. Im Ergebnis handelt es sich bei der Erweiterten Kameralistik in der Version der IMK – auch aufgrund der oben beschriebenen Entstehungsgeschichte - eher um eine verminderte Doppik. Die Inhalte und die Systematik präsentieren sich so angenähert, dass in der Finanzausschuss-Sitzung des Gemeinde- und Städtebundes am 31. Oktober 2003 von weniger als 10 % Unterschieden die Rede war. Ursache hierfür ist die starke Annäherung der Erweiterten Kameralistik an die Doppik. Dies impliziert aber gleichermaßen, dass bei der Erweiterten Kameralistik Systemanpassungen bzw. Ergänzungen vorgenommen werden, um Aussagen abzuleiten, für die dieses Sys-

⁵ Das Neue Kommunale Rechnungswesen, Datenzentrale Baden-Württemberg, Stand April 2004

tem grundsätzlich nicht konzipiert wurden. Ferner besteht die Gefahr, dass primär zu Steuerungszwecken konzipierte Instrumente zu nachrichtlich geführten Ergänzungssystemen mit Schnittstellenproblemen mutieren, da kulturell keine spürbare Lösung von den kameralen Darstellungen stattgefunden hat. Demgegenüber nimmt das System der Doppik integriert alle erforderlichen Daten in einem logisch geschlossenen System auf, so dass auch eine Vereinheitlichung des Rechnungswesens im "Konzern Land" geleistet werden kann, was gerade auch zukünftig für Landesverwaltungen eine zunehmende Bedeutung hat.⁶ Ferner ist die Nutzung betriebswirtschaftlicher Software und aller dort unterstützten Steuerungsinstrumente mit der Erweiterten Kameralistik deutlich problematischer.

Kommunen in NRW

In NRW haben Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 1. Januar 2009 eine Eröffnungsbilanz nach § 92 Abs. 1 bis 3 der Gemeindeordnung aufzustellen.⁷ In der Gesetzesbegründung zum Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen⁸ wird die Entscheidung wie folgt begründet:

„Bereits frühzeitig sprach sich das Land damit zugleich gegen ein Optionsmodell aus, das jeder einzelnen Gemeinde die Wahl zwischen einem (erweitert-)kameralistischen und dem doppischen Rechnungswesen lässt. Der Parallelbetrieb zweier gemeindlicher Rechnungswesen führt zu hohem, vermeidbarem Doppelaufwand und mangelnder interkommunaler Vergleichbarkeit. Ein Gemeinde-

⁶ Dieser Nutzenaspekt wird bezogen auf NRW nochmals ausführlicher in Kap. 4 thematisiert.

⁷ Vgl. § 1, Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagement für Gemeinden im Land NRW.

⁸ Begründung zum Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz - NKFG NRW)

haushaltsrecht nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung hat wesentliche Vorteile gegenüber dem kameralistischen System. Die Ausrichtung der kommunalen Finanzpolitik auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Die kameralistische Erfassung von Ausgaben und Einnahmen reicht nicht aus, um eine vollständige Darstellung von Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen zu erreichen. Das neue System erfasst hingegen Aufwendungen und Erträge und bildet den tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen ab. So ist den Gemeinden erstmals die Erfassung des Ressourcenverbrauchs bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben möglich. Sie können nun zum Beispiel den Sanierungsbedarf ihrer Schulen oder Straßen erkennen und bei den Planungen rechtzeitig berücksichtigen. Erstmals erlangen die Gemeinden durch eine gemeindliche Bilanz einen vollständigen Überblick über ihr Vermögen und ihre Schulden. Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist eine entsprechend aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis unabdingbar. Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Dabei wird der städtische Kernhaushalt kameral geführt, die Tochterorganisationen hingegen rechnen kaufmännisch, so dass getrennte Zahlenwerke vorliegen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitliches kaufmännisches Rechnungswesen ist unter diesen Umständen notwendig, um einen Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen zu gewinnen.“

Neben der insgesamt für Kommunen in NRW getroffenen Entscheidung sprechen sich in einer bundesweiten Studie rund 80 Prozent der Städte und Kreise für die Doppik als Reformoption gegenüber der Erweiterten Kameralistik aus (vgl. Abbildung 2).

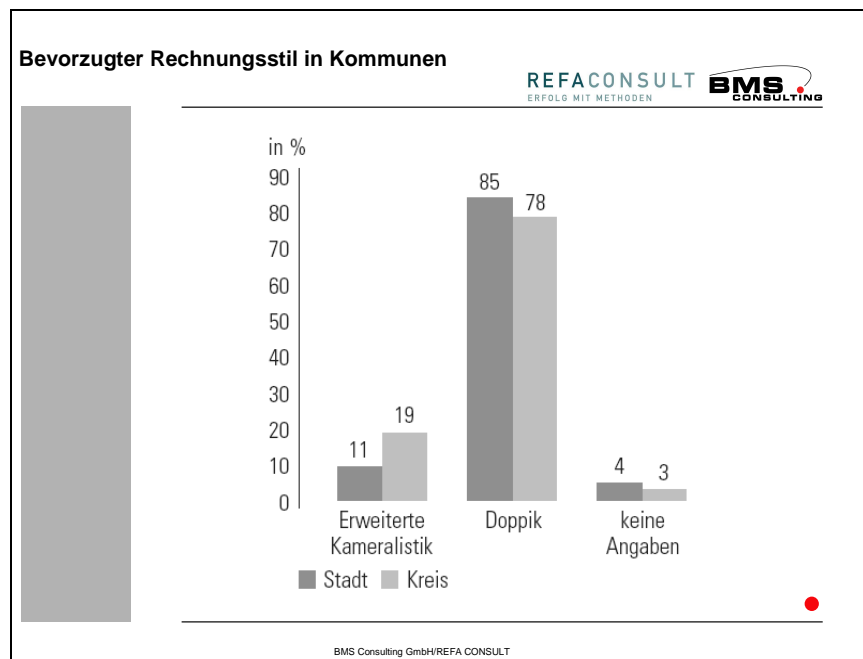


Abbildung 2: Bevorzugter Rechnungsstil in Kommunen⁹

Auf Basis der inhaltlichen Abgrenzung der beiden Ansätze, der regionalen Verbreitung in den Gemeinden sowie der spezifischen Einführungshintergründe in den Kommunen NRW soll im Folgenden geprüft werden, welche abweichenden Aufwendungen für die Implementierung der beiden Systeme entstehen, welche inhaltlichen Probleme sich bei dem Zusammenwirken von Teilelementen ergeben können, welches Weiterentwicklungs- und Integrationspotenzial gegeben ist und welcher Steuerungsnutzen auf Basis der beiden Ansätze realisiert werden kann.

3 Vergleichende Betrachtung der Implementierung der alternativen Konzepte

3.1 Grundannahmen über die inhaltliche und technische Implementierung

Im Folgenden soll kurz skizziert werden, was die inhaltlich technische Funktionsweise der diskutierten Ansätze auszeichnet und welche

⁹ Vgl. Haushaltskonsolidierung und Doppik, Umfrage, KPMG 2004

Voraussetzungen daher für deren Implementierung gegeben sein sollten.

Wie bereits oben angedeutet, ist auch für eine kameralistische Umsetzung des Rechnungsstoffes die Abbildung des Ressourcenverbrauchs erforderlich. Hierzu stehen sowohl Ansätze der Betriebskameralistik als auch der Erweiterten Kameralistik zu Verfügung.

Modifizierte kameralistische Ansätze

Die Betriebskameralistik versucht die Restrechnung durch eine inhaltliche Ausweitung des Restebegriffs zu einer vollständigen Bestandsrechnung auszubauen.¹⁰ Wesensmerkmal der Betriebskameralistik ist damit, dass Nichtgeldvorgänge fiktiv in Geldvorgänge transformiert werden, um sie technisch verbuchen zu können. Dies hat zur Folge, dass ein und derselbe Vorgang häufig dreifach oder sogar fünffach verbucht werden muss¹¹, was mit erheblichem Zusatzaufwand verbunden ist. „Für die Betriebskameralistik findet man (daher) in der Literatur Attribute wie kompliziert, schwer verständlich, aufwendig, umständlich, unübersichtlich und schwerfällig.“¹²

Durch eine Vielzahl ergänzender Spalten zeichnet sich auch der alternative kameralistische Ansatz der Erweiterten Kameralistik aus. „Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass die Soll-Spalte der Haushaltsrechnung um die Zusatzspalten „Betriebsrechnung“, „Neutrale Rechnung“ und die mit dem Oberbegriff „Vermögensveränderungsrechnung“ bezeichneten Zusatzspalten „Anlagenrechnung“, „Lagerrechnung“, „Rechnungsabgrenzung“ und „Sonstiges [für Rücklagen und Haushaltsreste]“ ergänzt werden.“¹³ Die Komplexität dieses aus den

¹⁰ Zahradnik, S., Reform des kommunalen Rechnungswesens – Argumente für die Einführung der Doppik, in: Der Gemeindehaushalt, 2/2000.

¹¹ Vgl. Steinebach, N., Verwaltungsbetriebslehre, 4. Aufl., Regensburg 1991.

¹² Zahradnik, S., Reform des kommunalen Rechnungswesens – Argumente für die Einführung der Doppik, in: Der Gemeindehaushalt, 2/2000.

¹³ Zahradnik, S., Reform des kommunalen Rechnungswesens – Argumente für die Einführung der Doppik, in: Der Gemeindehaushalt, 2/2000.

Erweiterungen resultierenden Ansatzes führt insbesondere mit Blick auf die Praxis öffentlicher Verwaltungen zu erheblichen Anwendungshindernissen, da sich viele Anwender überfordert fühlen.

Kernkompetenz der Doppik

Gegenüber diesen Lösungen, bei denen die Kameralistik über Ergänzungen „kostenrechnungstauglich“ gemacht werden müsste,¹⁴ besteht die Kernkompetenz der Doppik gerade darin, den auch von Verwaltungen erwünschten Ressourcenverbrauch transparent periodengerecht abzubilden. Auf Basis der Kategorien „Aufwand“ und „Ertrag“ ist mit der Doppik insbesondere die Verbuchung zahlungsunwirksamer Geschäftsvorfälle problemlos möglich. Entscheidend ist, dass die Doppik Erfolgsrechnung und Bestandsrechnung mit einem Zwang zur Vollständigkeit sinnvoll in einem Gesamtsystem vereint,¹⁵ weshalb die Fehleranfälligkeit ggü. kameralistischen Systemen systembedingt geringer ist.¹⁶

Auf Basis dieser buchungssystematischen Anforderungen wird deutlich, dass auch die Automatisierung mit Softwareprodukten nur in unterschiedlichem Umfang möglich ist. Für ein IT-gestütztes dopplisches Rechnungswesen besteht ein breites Angebot sowohl von betriebswirtschaftlicher Standardsoftware als auch an bereits für öffentliche Verwaltungen modifizierten Standard-Lösungen. Empirische Studien zeigen demgegenüber, dass in der Vergangenheit die angebotene Software für ein kameralistisches Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen regelmäßig hinter dem allgemeinen Entwicklungsstand liegt.¹⁷

¹⁴ Vgl. Mitschke, J., Wirtschaftliches Staatsmanagement: Anmerkungen zur Organisation, Rechnungslegung und Wirtschaftskontrolle staatlicher Einrichtungen, 1990.

¹⁵ Budäus, D., Doppik versus Kameralistik – Sinn und Unsinn einer Kontroverse, in: Die innovative Verwaltung 1994, S. 21.

¹⁶ Vgl. Blume-Beyerle, W., München und das neue Steuerungsmodell – Ein Bericht über den Stand der Verwaltungsreform, in: V&M, 1995, S. 237.

¹⁷ Vgl. Blönning, P./Fischer, E., Ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen: Entwicklungsstand der Finanzwesen-Software, in: Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 1999.

3.2 Vergleichende Bewertung der Implementierungsaufwendungen

Moderne KLR-Lösungen zur ergebnisorientierten Abbildung des Ressourcenverbrauchs - von deren Einsatz unabhängig von dem Rechnungslegungskonzept auch in NRW auszugehen ist - bedienen sich beim Betrieb regelmäßig implizit der Systematik doppischer Buchungskreise, um Vollständigkeit und Konsistenz zwischen der Anlagen- bzw. Vermögensrechnung und der KLR zu gewährleisten. Dies ist auch bei den in NRW im Einsatz befindlichen Standard-KLR-Lösungen mit höherer Verbreitung wie M1 oder ORACLE der Fall. Gleiches gilt für den im privatwirtschaftlichen Bereich führenden Anbieter SAP. Die deutschlandweite Verbreitung derartiger Lösungen zu Zwecken der KLR-Umsetzung zeigt, dass auch ohne die Absicht, eine Bilanz erstellen zu wollen, Behörden regelmäßig aus Nutzenaspekten auf Standardsysteme mit doppischer Buchungssystematik zurückgreifen. Die Verwendung der doppischen Buchungstechnik ist darauf zurückzuführen, dass sie den einfachsten und sichersten Weg zu einer Verknüpfung von Erfolgsrechnung und Bestandsrechnung darstellt.

Die Verwendung nicht aufeinander abgestimmter Teilrechnungen für KLR, Anlagenbuchhaltung und Kameralistik bzw. Doppik erscheint vor dem Hintergrund der Erfassungskapazität, der Abstimmungsaufwendungen sowie der enormen Fehleranfälligkeit nicht zweckmäßig. Unterstellt man daher für NRW den Einsatz einer zeitgemäßen Anwendung wie von SAP oder MACH, ergeben sich bei der Implementierung - unabhängig von der Absicht, eine Bilanz erstellen zu wollen - direkte Synergien bei der Einführung von KLR und Doppik. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der zusätzliche Aufwand für die Realisierung einer Bilanz auf Basis eines doppischen Rechnungswerks sehr überschaubar ist, was im Folgenden anhand der Softwareeinrichtung exemplarisch beschrieben werden soll.

Implementierung der KLR und Doppik

Wie bereits dargestellt, werden wesentliche Bestandteile für die Doppik bereits im Zusammenhang mit der KLR implementiert. So wird der Kontenplan sowohl von der Doppik als auch von der KLR genutzt, womit ein großer Teil der GuV-Konten über die KLR bereits vorhanden ist. Im Zusammenhang mit der Anlagenwirtschaft, die in der öffentlichen Verwaltung im Übrigen auch für die Abbildung der Anforderungen des § 73 LHO (Vermögensnachweis) eingesetzt wird, werden schon bei Einsatz der KLR Bilanzkonten geführt. Der Mehraufwand für die Implementierung einer vollständigen Doppik liegt lediglich in der Einrichtung der Konten, die nicht schon über die KLR und die Anlagenbuchhaltung eingerichtet sind, und in dem Aufbau eines Bilanz- und GuV-Schemas. Für die Durchführung der Buchungsfälle sind seitens der Anwender nur rudimentäre Kenntnisse der kaufmännischen Buchführung erforderlich. Dies bedingt jedoch die technische Funktionsweise des Systems, weshalb die Kenntnisse bspw. auch bei derzeitigen Anwendern der KLR in NRW - ohne dass eine Bilanzierung gefordert ist - aufgebaut wurden. Die Belegkonten sind in den meisten Buchungsfällen vorbelegt und mit dem Zahlungspartner oder einer Warengruppe „verdrahtet“, so dass der Anwender in der Regel nur das Aufwands- oder Ertragskonto auswählen muss. Dieses kann - je nach Erfassungsanwendung - auch fest „verdrahtet“ werden, so dass der Anwender weder das Beleg-, noch das Gegenkonto auswählen muss. Einige KLR-Anwender in NRW haben ihr System bspw. derart eingerichtet, dass der Anwender sich nicht an den Konten, sondern an den Bezeichnungen der internen Geschäftsprozesse orientiert. Der Anwender muss in diesem Fall über keine Kenntnisse in der kaufmännischen Buchführung verfügen. Aufgrund der in der Software zu hinterlegenden "Buchungsautomaten" ändert sich die Belegerfassung für den KLR-Anwender nicht, wenn anstelle der kameralen Buchführung eine kaufmännische Buchführung gefahren wird. Insofern entsteht für die Buchungskräfte kein zusätzlicher Schulungsaufwand.

Die Doppik läuft in modernen KLR-Verfahren immer im Hintergrund mit, auch wenn das kamerale Rechnungswesen gefahren wird. Die Auswertung der Bilanz und GuV erfordert insofern keinen weiteren Aufwand. Aufwand entsteht lediglich einmalig, wenn eine Differenzierung der Belegkonten (Mitbuchkonten) nach Arten von Geschäftsvorfällen oder wenn eine Differenzierung der Anlagenkonten für differenziertere Auswertungen in Form der Bilanz erfolgen soll. Da der Komplexitätsgrad der Doppik in den ersten Jahren gering gehalten werden soll, ist dieser Aufwand vernachlässigbar.

Das kamerale Rechnungswesen und die Doppik können in modernen IVR-Lösungen parallel gefahren werden, so dass die Geschäftsvorfälle sowohl in die Doppik als auch - wenn es sich um zahlungsrelevante Geschäftsvorfälle handelt - in die kamerale Sicht gebucht werden können. Beide Sichtweisen können für sich ausgewertet werden. Mit dieser Vorgehensweise lässt sich eine aufwändige Überleitungsrechnung vermeiden. Alternativ verfügt eine IVR-Lösung idealerweise auch über eine Überleitungsrechnung, die eingesetzt werden kann, wenn das Kameralistik-Modul nicht mehr verwendet wird.

Abschließend zu der IT-Umsetzung gibt Abbildung 3 einen strukturierten Überblick über die Systemanforderungen für die kameralistische und doppische Variante der in Baden-Württemberg im Einsatz befindlichen SAP-Lösung. Die jeweils als alternativ anzusehenden Einrichtungsoptionen weisen, insbesondere auch im Bereich der verwendeten Kontenrahmen, auf einen vergleichbaren Implementierungsaufwand hin.

Ausgestaltung des Softwareeinsatzes

REFACONSULT **BMS**
ERFOLG MIT METHODEN CONSULTING

Systembestandteile	gleich	kameral	doppisch
Anbindung Vorverfahren	X		
IS-PS Anordnungen	X		
IS-PS Finanzpositionen technisch	X		
IS-PS Finanzpositionen Funktion und Struktur		X	X
IS-PS Auswertungen (Haushaltsplan, Jahresrechnung)		X	X
CO – integrierte Kostenrechnung	X		
FI - AA Anlagenbuchhaltung		GKG	NKR
FI - Debitorenbuchhaltung	X		
FI - Kontenrahmen		GKG	NKR
FI - Sachkontenführung		GKG	NKR
CO – Kosten-/Erlösarten / FI-Sachkonten		GKG	NKR
FI - Kreditorenbuchhaltung	X		
FI - Bankenbuchhaltung	X		
Haushaltsüberwachung	X		
Mahnung, Vollstreckung	X		
Zahllauf	X		
Zahlungsverkehr mit Geldinstituten	X		
Finanzstatistiken	X		

BMS Consulting GmbH/REFA CONSULT

Abbildung 3: Übereinstimmungen und Unterschiede im Softwareeinsatz¹⁸

Korrespondierend damit belegen auch die Aussagen von Pilotkommunen mit doppelischen Anwendungen - wie Wiesloch in Baden-Württemberg - die Vergleichbarkeit der Implementierungskosten: „Ansonsten ist es nicht die Rechnungssystematik, die personelle oder sächliche Ressourcen bindet, sondern die Einführung eines neuen DV-Systems. Dieser Aufwand ist jedoch unabhängig davon, ob SAP bzw. ifs (in BW verwandte Systeme) in einer kameralen oder doppelischen Variante betrieben werden.“¹⁹

Ergänzend sprechen Rechenzentren wie das Kommunales Rechenzentrum Franken Unterer Neckar GmbH in Ländern mit Optionsrecht die Empfehlung aus: „Wollen Sie auf ein dauerhaftes Rechnungswesen wechseln und hierbei den Aufwand minimieren, ist die Umstel-

¹⁸ Die Nachfolge-Software, Kommunales Rechenzentrum Franken Unterer Neckar GmbH, in: Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe.

¹⁹ Erfahrungen aus Sicht eines doppelischen Anwenders, Stadt Wiesloch, in: Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe

lung vom Klassischen Finanzwesen in die doppische Variante von IS-PS (verwandte Lösung in BW) zu empfehlen.“²⁰

IT-Einführungskosten

Insgesamt wird für die IT-Einführungskosten deutlich, dass der Aufwand für die Verwendung der doppischen Buchungstechnik schon allein durch den KLR-Betrieb auf Basis moderner Softwarelösungen determiniert ist, unabhängig von dem Ziel der Bilanzerstellung. Darüber hinaus ist damit der größte Teil der Bilanzpositionen automatisch ableitbar, weshalb es bei vergleichbarem Aufwand problematisch erscheint, die Bilanzoption nicht zu wahren. Soweit konkret eine Bilanz erstellt werden soll, müssen nach den dann festzulegenden inhaltlichen Anforderungen Gliederungskriterien erarbeitet und eingerichtet werden. Dieser Aufwand betrifft aber konkret die inhaltliche Abbildung und Auswertung der Bilanz und nicht den allgemeinen Buchungsbetrieb auf doppischer Basis.

Beratungsaufwand

Diese Differenzierung ist gleichermaßen für die Aufwendungen für die konzeptionelle Beratung relevant. Die in den ersten Evolutionsstufen erforderliche sukzessive Vermögenserfassung und -bewertung ist aufgrund der Ansprüche beider Konzepte erforderlich, so dass der diesbezügliche Beratungsaufwand identisch ist. Lediglich bei Wahrnehmung der Bilanzoption sind ergänzende Diskussionen zum Ansatz und der Bewertung einzelner zusätzlicher Bilanzpositionen erforderlich. Dies ist Gegenstand der letzten Evolutionsstufe, neben dem weiteren Ausbau der KLR sowie des Fachcontrollings und Reportings.

²⁰ Die Nachfolge-Software, Kommunales Rechenzentrum Franken Unterer Neckar GmbH, in: Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe

Schulungsaufwand

Bezüglich des spezifischen Schulungsaufwandes ist analog dazu zu bedenken, dass Grundkenntnisse über Bestands- und Erfolgskonten auch für den isolierten Betrieb von integrierten KLR-Systemen erforderlich sind, und insoweit beim Einführen der Doppik kein Zusatzaufwand entsteht. Allein die spezifischen Kenntnisse für den Fall der Bilanzerstellung stellen eine zusätzliche Herausforderung dar, die sich jedoch an nur wenige Betroffene richtet. Dies belegen auch Aussagen aus der Praxis: „Überbewertet wird in vielen Gesprächen mit uns der konzeptbedingte Fortbildungsbedarf. Unsere Erfahrungen haben gezeigt, dass für einen großen Teil unserer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter (vor allem in den Schlüsselpositionen Kämmerei, Buchhaltung, Kasse) die Begriffe und die Systematik der doppelten kaufmännischen Buchführung nicht fremd sind. Neben einem eintägigen Crashkurs erfolgte die Einführung nach der Devise „learning by doing“. Eine vertiefte Kenntnis der Systematik ist ohnehin lediglich für die Kernmannschaft in der Kämmerei erforderlich“²¹

Insgesamt ist damit zu Kostenkonsequenzen eines doppelischen Buchungsbetriebes anzumerken, dass der weitaus größte Teil der dafür erforderlichen Programmeinrichtungen sowie der konzeptionellen Grundarbeiten bereits für einen wirtschaftlichen und fehlerfreien KLR-Betrieb erforderlich sind. Zusätzliche Aufwendungen entstehen im Wesentlichen nur dann, wenn von der Bilanzoption Gebrauch gemacht wird. D.h. auch wenn man nicht von der Bilanzoption Gebrauch macht, erscheint die Einführung eines doppelischen Buchungssystems zweckmäßig, da die dem Buchungskonzept immanente Systematik aufgrund ihrer Plausibilität bei den bedeutendsten Software-Lösungen regelmäßig implizit zur Anwendung kommt.

²¹ Erfahrungen aus Sicht eines doppelischen Anwenders, Stadt Wiesloch, in: Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe

So stellen beispielsweise auch Pilotanwender aus Kommunen in Baden-Württemberg – wo es derzeit noch ein Optionsmodell gibt – fest: „Es vermag nun viel dafür sprechen, die neue Finanzsoftware (SAP bzw. ifs) zunächst kameral einzuführen und später in eine doppische Variante überzuleiten. Dass heißt jedoch dann doppeltes Customizing, doppelte Einrichtung von Vordrucken und Reports und damit zusätzlichen Aufwand. Zu umgehen wäre dies nur, wenn bereits bei der kameralen Einführung eine vollständige doppische Variante hinterlegt wird (Dies ist bei den diskutierten Lösungen für NRW der Fall! (Anm. der Verfasser)). Was aber nutzt dann noch die kamerales Oberfläche.“²² Diese Kritik verschärft sich, wenn man ergänzend die Nutzenkomponenten betrachtet, die sich auch aus den Verhaltenswirkungen eines konsequenten Systemwechsels ergeben.

Im Folgenden sollen daher neben den hier diskutierten Aufwandspeditionen die ergänzenden Nutzenaspekte der Doppik dargestellt werden, bei denen u.a. nochmals Bezug auf die zuletzt angesprochene Frage der Investitionssicherheit, Anpassungsflexibilität und Kompatibilität zu Rechnungen auf nationaler und internationaler Ebene genommen wird.

4 Betrachtung der Nutzenunterschiede der alternativen Konzepte

Auf der Basis der vorher beschriebenen Unterscheidungsmerkmale zwischen Doppik und Kameralistik stellen sich die folgenden grundsätzlichen Unterschiede bei den Nutzen-Potenzialen dar:

²² Erfahrungen aus Sicht eines doppischen Anwenders, Stadt Wiesloch, in: Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe

Intergenerative Gerechtigkeit im Blick

Die Doppik verstärkt eindeutig eine Steuerungssicht der Verwaltung, die betriebswirtschaftliche Kriterien und die Vermögens- und Verschuldungsfrage in den Mittelpunkt stellt. Damit erzwingt quasi das Instrumentarium der Doppik die Berücksichtigung des Kriteriums der Intergenerativen Gerechtigkeit bei strategischen Führungsentscheidungen. Und dieses stellt nach der aktuellen politischen Beschlusslage des Landes NRW ein prioritäres Kriterium dar, welches mit der Erweiterten Kameralistik nur eingeschränkt zu erreichen ist.

Doppik beeinflusst Führungsverhalten und Geschäftsverständnis


Zusätzlich wird mit der Doppik sukzessive eine Verhaltenssteuerung insbesondere auf Top-Führungsebenen bewirkt. Dies bedeutet z.B., dass sich die Sichtweise und die Entscheidungen von Führungskräften stärker an diejenigen der Führungen privatwirtschaftlich strukturierter Unternehmen anlehnen werden. Die gemeinsame Begriffswelt der Doppik spielt hier eine eigenständige Rolle. Bereits etablierte Instrumente der Mitarbeiterführung wie beispielsweise das Führen mit Ziel- und Leistungsvereinbarungen werden durch entsprechend langfristig outputorientierte Inhalte konkretisiert. Auch die Bewertung des Erfolgs von Führungstätigkeit wird sich zusätzlich an der Vermögens-/Verschuldungsentwicklung orientieren. Durch die zur Verfügung stehenden Informationen bilden sich neue Optimierungsansätze heraus. So wird sich die Investitionstätigkeit weniger an der kurzfristigen Liquiditätsentwicklung als vielmehr an der mittelfristigen Ergebniserwartung orientieren.

Doppik verbessert damit insgesamt die Transparenz der Haushaltsbewirtschaftung für Verwaltungsexterne, da allgemein eine deutlich höhere Verbreitung der Doppik gesellschaftsweit gegeben ist.

Doppik entwickelt sich zum nationalen und internationalen Standard

Der Entwicklungstrend in Europa wie auch weltweit ist relativ eindeutig. Es wird übereinstimmend ein ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen angestrebt, das an das kaufmännische Rechnungswesen angelehnt ist. Vergleicht man den Stand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Europa, wird deutlich, dass Deutschland in Teilbereichen erheblichen Nachholbedarf hat (vgl. dazu nachfolgende Abbildung). So lassen sich in Deutschland zwar einzelne Reformbemühungen beobachten, doch insgesamt vergrößert sich auf Staatsebene der Abstand zu anderen Nationen. Während die Kommunen bei der Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens innerhalb Deutschlands führend sind, haben auf Länderebene lediglich Hessen, Hamburg und Bremen eine Reform eingeleitet.

Stand der Rechnungslegung in Europa

REFACONSULT 
ERFOLG MIT METHODEN

Reformbeginn	1970/80	1990	Nach 2000	Noch nicht begonnen
Kommunale Ebene	CH, NL, S	E, F, FIN, UK	I, D	
Staatliche Ebene		E, FIN, S, UK	CH, F, EC	D, I, NL

BMS Consulting GmbH/REFA CONSULT

Abbildung 4: Reformen des öffentlichen Rechnungswesens in Europa (Stand 2003)²⁴

²⁴ Vgl. Lüder, K., Jones, R., Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt, 2003

Auch wegen der wachsenden nationalen und internationalen Anforderungen an die Vergleichbarkeit der Öffentlichen Haushalte (wie z.B. beim Stabilitätspakt und den Maastricht-Kriterien) wird die Doppik zukünftig gefordert sein.²⁵ Einen ersten bedeutenden Schritt zur internationalen Harmonisierung des Rechnungswesens stellen die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) dar. Diese derzeit in Entwicklung befindlichen Standards sollen Normen schaffen, deren Einhaltung gewährleistet, dass die finanzielle Berichterstattung von öffentlichen Körperschaften einen so genannten «True and Fair View», ein wahres und gerechtes Bild des finanziellen Zustandes einer öffentlichen Körperschaft vermittelt. Sie basieren auf den IAS/IFRS-Normen für private Unternehmen, wurden aber an die Bedürfnisse von öffentlichen Institutionen angepasst. Ziel ist eine weltweite Vereinheitlichung der Rechnungslegung staatlicher Stellen, wobei Bundes-, Landes- und Kommunalbehörden gleichermaßen zur Zielgruppe gehören. Die Standards sollen die generelle Qualität der öffentlichen Rechnungslegung verbessern und international vergleichbar machen. Um die Vermögensrechnung, die der Bilanz ähnelt, die Gewinn- und Verlustrechnung, die Kapitalflussrechnung sowie die zahlreiche Offenlegungspflichten bedienen zu können, wird das Konzept des doppelischen Rechnungswesens eindeutig präferiert.²⁶

Benchmarking und Objektivierung

Ein Benchmarking zwischen Öffentlichen Verwaltungen oder auch zwischen Verwaltungen, privater Wirtschaft und Eigengesellschaften ist derzeit nicht konsequent möglich, da stets eine unterschiedliche Vergleichsbasis unterstellt werden muss. Benchmarkingprozesse mit Privaten scheitern häufig daran, dass bei der staatlichen Leistungserstellung die tatsächlichen Ressourcenverbräuche nur unvollständig erfasst werden. Auch ein Vergleich öffentlicher Verwaltungen unter-

²⁵ Drucksache 17/3161 der Hamburger Bürgerschaft zur Doppik-Einführung von 2003

²⁶ Vgl. Lüder, K., Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, in: Finanzreform, 2004, 2. Ausgabe

einander ist erschwert, weil unterschiedliche Organisationsformen und damit auch Rechnungsstile für die Leistungserstellung gewählt werden. Die notwendige Objektivierung kann vor dem Hintergrund der allgemeinen Entwicklung im öffentlichen Sektor und der Verbreitung in der Privatwirtschaft sinnvollerweise nur auf Basis eines doppelten Systems erfolgen. Daher beschäftigt sich das die Normierung der Rechnungslegung in der Privatwirtschaft fördernde Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) derzeit ausschließlich mit Reformansätzen auf doppelter Basis.

Der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des IDW hat inzwischen einen Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung verabschiedet, welcher die Berufsauffassung zu einer umfassenden Rechnungslegung im Bereich der öffentlichen Verwaltung darstellt.²⁷ Dieser sieht vor, die vorherrschende Kameralistik durch das System der doppelten Buchführung und weitere Rechenwerke zu ersetzen. Die Stellungnahme beinhaltet im Rahmen der Vorschriften des HGB ein in sich geschlossenes Konzept, das demgegenüber handelsrechtliche Wahlrechte weitgehend ausschließt. Dies geschieht

- im Interesse der Vergleichbarkeit von Abschlüssen der öffentlichen Verwaltungen,
- aufgrund der Tatsache, dass die öffentlichen Verwaltungen andere Ziele verfolgen als privatwirtschaftliche, gewinnorientierte Unternehmen und
- zur Vorbereitung auf die – wie oben beschriebene - noch ausstehende Angleichung an internationale Bilanzierungsgrundsätze.

²⁷ IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1)

Doppik erleichtert das Rating durch potenzielle Kreditgeber

Hinzufügend ist zu beobachten, dass zunehmend die Beurteilung der Kreditwürdigkeit Öffentlicher Verwaltungen und Gebietskörperschaften anhand eines Ratings auf Basis von Bilanzkennzahlen erfolgt und dass diese Bewertungen in die Bildung des Kreditzinses einbezogen werden. Nach entsprechenden Voruntersuchungen in Hamburg lässt sich abschätzen, dass sich für dieses Bundesland neue und günstigere Kreditaufnahmemöglichkeiten aufgrund der bilanziellen Darstellung der Schuldens- und Vermögenslage der Stadt durch verbesserte Zinskonditionen erschließen lassen.²⁹

Konzernabschluss

Mit Einführung der Doppik wird es möglich sein, sich einen vollständigen Überblick über den „Konzern Landesverwaltung“ zu verschaffen. Verschiebungen zwischen Kernhaushalt und ausgelagerten Bereichen werden bisher nicht konsolidiert erfasst. Es werden derzeit auf der Länderebene zunehmend Landesbetriebe eingerichtet, die nach kaufmännischen Grundsätzen geführt werden und Jahresabschlüsse nach den Regeln des Handelsgesetzbuches aufstellen müssen. Die damit verbundene Bilanzierung erhöht einerseits die wirtschaftliche Kompetenz der Betriebe, führt jedoch andererseits leicht zu Verständigungsschwierigkeiten und Konflikten mit den kameralen Interessen der jeweiligen Ministerialverwaltung. Erst mit einem konsolidierten Abschluss des Landes wird der notwendige Ein- und Überblick hergestellt. Die Ausgliederung von Landesbetrieben betrifft in NRW derzeit schon bedeutsame Aufgabenbereiche wie die Verwaltung von Liegenschaften (Bau- und Liegenschaftsbetrieb NRW, ca. 2800 Beschäftigte und ca. 1 Mrd. Euro p.A. Auslagerungsvolumen)³⁰ oder den Straßenbau (Landesbetrieb Straßenbau NRW, ca. 7.100 Beschäftigte und ca. 340 Mio. p.A. Euro Auslagerungsvolumen).

²⁹ Drucksache 17/3161 der Hamburger Bürgerschaft zur Doppik-Einführung von 2003

³⁰ Stand August 2002

lumen),³¹ was die Notwendigkeit einer konsolidierten Betrachtung unterstreicht.

Investitionsentscheidungen bei In- und Outsourcing

Mit der Einführung der Doppik wird eine einheitliche Grundlage für strategische Entscheidungen über An- und Verkauf von Leistungsbe-
reichen geschaffen. Einheiten, die möglicherweise ausgelagert wer-
den sollen, können nach einheitlichen Grundsätzen bewertet werden.
Das Anlagevermögen und seine technische und wirtschaftliche Le-
bensdauer können realistisch eingeschätzt werden und entspre-
chende Reinvestitionen können zeit- und sachgerecht geplant wer-
den. Bei In- und Outsourcing-Entscheidungen sind bei einheitlicher
doppischer Rechnungsbasis zukünftig wesentlich zeitnäher Bewer-
tungsentscheidungen zu treffen.

5 Fazit

Im Ergebnis wird deutlich, dass der weitaus größte Aufwand für die
Behörden bereits mit der Einführung der zur Ressourcensteuerung
notwendigen KLR anfällt. Der Weg von der KLR zur Doppik ist dem-
gegenüber kurz und mit wenig Aufwand verbunden. Darüber hinaus
zeigt die Aufwandsbetrachtung, dass die erheblichen – im Sinne der
Kameralistik teilweise unsystematischen - Zusatzanforderungen an
die Erweiterte Kameralistik gemäß IMK zu umfangreichen Anpas-
sungserfordernissen führen. Insbesondere aufgrund des notwendi-
gen Betriebs einer KLR ist auch für die Erweiterte Kameralistik aus
Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsgesichtspunkten der Einsatz inte-
grierter Softwarelösungen erforderlich, da bei isolierten Systemen
der ergänzende Buchungsaufwand, der notwendige Abstimmungsaufwand und die Gefahr von widersprüchlichen Daten sich als
gravierende Probleme erweisen. Integrierte Softwarelösungen mit

³¹ Weiterhin betroffen sind z.B. Vermessungsaufgaben, Datenverarbeitung und Statistik, Mess- und Eichwesen, Materialprüfung oder geologische Dienstleistungen.

hoher Marktverbreitung für die Umsetzung der KLR greifen aber demgegenüber regelmäßig auf doppische Technologien zurück, so dass die dafür erforderlichen Einrichtungsarbeiten sowie der Wissensaufbau auch unabhängig von der Bilanzoption anfallen. Vor diesem Hintergrund ist die Entwicklung in den Optionsländern nachvollziehbar, dass sich die Doppik – trotz anfänglicher Vorbehalte – überwiegend durchsetzt.

Insgesamt kommen die Verfasser zu dem Schluss, dass bei gleichen oder geringfügig höheren Kosten der Doppik der Gesamtnutzen dieses Systems ein im Ergebnis besseres Kosten-Nutzen-Saldo aufweist als dies bei der Erweiterten Kameralistik der Fall ist. Im Sinne einer Investitionsentscheidung ist darüber hinaus von einer unterschiedlichen Zukunftsfähigkeit und damit Investitionssicherheit der beiden Systeme auszugehen, wenn man die Entwicklung der internationalen öffentlichen Rechnungslegung betrachtet. Gegenüber den ggf. geringfügig höheren Implementierungskosten wären die Aufwendungen für einen erst späteren Übergang auf die Doppik wahrscheinlich erheblich. Demgegenüber könnten bspw. im Rahmen der angesprochenen Rating-Problematik mittelfristig schon monetär bewertbare Einsparungseffekte aufgrund der verbesserten Kapitalmarkttransparenz erzielt werden.

Abschließend sei im Hinblick auf den Nutzen nochmals darauf hingewiesen, dass das allein auf die Steuerung des Geldverbrauchs ausgerichtete derzeitige Öffentliche Rechnungswesen ein wichtiger Erklärungsansatz für die Kumulierung der Finanzkrisen der Gebietskörperschaften in den letzten 30 Jahren war. Es förderte Konsumausgaben zu Lasten investiver Ausgaben und trug zur Verschleierung des Verschuldungsgrades von Bund, Ländern und Kommunen

bei.³² Insgesamt ist damit festzuhalten: „Will man die genannten (Nutzen)Effekte mit einer Umgestaltung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens erzielen, dann ist die Implementation aller Module unbedingtes Erfordernis. Eine Beschränkung auf die Umsetzung nur von Teilen des Gesamtkonzepts bei Fortführung des kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens ist unzureichend. Dies gilt insbesondere für die Beschränkung auf die Einbeziehung von Leistungen in den Haushaltsplan (Produkthaushalt) unter Beibehaltung der Geldverbrauchsrechnung.“³³

³² Zur Notwendigkeit der Reform des klassischen kameralen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zu einer Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik, Budäus, D., Eckpunkt Papier

³³ „An einer grundlegenden Umgestaltung geht kein Weg vorbei“, Lüder, K., in: Die Umgestaltung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in Baden-Württemberg, Doppik oder Kameralistik? Eine Entscheidungshilfe