

# Berichtsvorlage Stadt Ratzeburg

Stadt Ratzeburg 2018 – 2023

Datum: 25.04.2019

SR/BerVoSr/091/2019

Gremium	Datum	Behandlung
Finanzausschuss	28.05.2019	Ö

Verfasser: Koop, Axel

FB/Az: 2

## Bericht über die unterschiedlichen Haushalts- und Rechnungswesen (Doppik und Kameralistik)

**Zusammenfassung:** Darstellung der Doppik mit den wesentlichen Unterschieden zur Kameralistik sowie Vor- und Nachteile der jeweiligen Systeme

\_\_\_\_\_  
Bürgermeister

\_\_\_\_\_  
Verfasser

**elektronisch unterschrieben und freigegeben durch:**

Koop, Axel am 24.04.2019

Bruns, Martin am 25.04.2019

### **Sachverhalt:**

Gemäß § 75 Absatz 1 Gemeindeordnung (GO) hat die Gemeinde ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die Haushaltswirtschaft ist nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu führen; dabei soll der Haushalt in jedem Haushaltsjahr ausgeglichen sein.

Nach § 75 Abs. 4 (GO) ist die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach den Grundsätzen der kameralen Buchführung (Kameralistik) zu führen. Abweichend hiervon kann die Gemeindevertretung bestimmen, dass die Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (Doppik) geführt wird.

Auf Wunsch des Finanzausschusses werden nachstehend die Charakteristika der beiden Haushalts- und Rechnungswesen näher dargestellt und erläutert.

Zur Historie: Noch bis einschließlich 2006 galt für alle Kommunen in Schleswig-Holstein mit der Kameralistik ein einheitliches Haushaltsrecht. Seit 2007 dürfen die Gemeinden oder Kreise alternativ ein doppeltes Rechnungswesen anwenden (vgl. hierzu IMK-Beschluss vom 21.11.2003). Derzeit besteht in Schleswig-Holstein in dieser Hinsicht - anders als in den meisten anderen Bundesländern - eine Wahlfreiheit. Das heißt, dass die schleswig-holsteinischen Kommunen selbst entscheiden können, welches Rechnungswesen sie betreiben.

Der Begriff der **Kameralistik** bzw. des Kameralismus ist schon mehrere hundert Jahre alt. Er entwickelte sich aus dem lateinischen Begriff „camera“ im Sinne von

fürstlicher Rechnungskammer bzw. für den fürstlichen Haushalt zuständige Behörde. Heute wird hierunter in der Regel das in der öffentlichen Verwaltung verwendete System der Buchführung verstanden. Die Buchführung im Sinne der Kameralistik ist auf den Nachweis von Ausgaben und Einnahmen sowie den Vergleich mit dem Haushaltsplan ausgerichtet. Über den kameralen Haushaltsplan erteilen die politischen Entscheidungsträger (Legislative) der Verwaltung (Exekutive) Ermächtigungen, bestimmte Ausgaben zu tätigen. Gleichzeitig werden im Haushaltsplan die erwarteten Einnahmen angesetzt. Nach Abschluss des Haushaltsjahres erfolgt in der Jahresrechnung die Gegenüberstellung der Soll-Zahlen des Haushalts mit den tatsächlich erzielten Ist-Zahlen. So wird erkennbar, inwieweit die Vorgaben des Haushaltsplans beim Vollzug des Haushalts erreicht wurden. Der Vorteil der Kameralistik liegt darin, dass sie vergleichsweise einfach aufgebaut und dadurch recht übersichtlich ist.

Ein Defizit der Kameralistik besteht dagegen darin, dass absehbare zukünftige finanzielle Verpflichtungen keinerlei Berücksichtigung finden. Denn in der Kameralistik kommt jede Generation grundsätzlich nur für die Zahlungen auf, die aktuell anstehen. Deutlich wird dies an dem folgenden Beispiel:

Bsp: Eine Kommune baut im Jahr 2019 einen neuen Kindergarten für 500.000 €. Im kameralen Haushalt 2019 sind entsprechend 500.000 € bereitgestellt. Die Haushaltsmittel für den Kindergartenbau werden wie vorgesehen komplett 2019 ausgezahlt. In den folgenden Jahren fallen lediglich noch die Ausgaben für den laufenden Betrieb des Kindergartens im Haushalt an.

Obwohl der Kindergarten über Jahrzehnte und damit auch von künftigen Generationen genutzt wird, werden die Investitionsausgaben allein dem Haushaltsjahr zugerechnet, in dem der Bau bezahlt wurde. Gerechter wäre auch hier eine Verteilung der finanziellen Lasten auf die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des Kindergartens. Dadurch würde die heutige Generation nicht unverhältnismäßig hoch mit der Finanzierung des Kindergartens in Anspruch genommen.

Die beschriebenen Defizite sind in der Kameralistik systembedingt: Denn im kameralen Rechnungswesen werden traditionell nur so genannte **zahlungsstromorientierte Größen** erfasst (Geldverbrauchskonzept). Dabei wird hier meist von Ausgaben und Einnahmen gesprochen. Dies entspricht in der betriebswirtschaftlichen Definition im Wesentlichen den Auszahlungen und Einzahlungen (in der kommunalen Doppik: Finanzrechnung).

Das kommunale **doppische Haushaltsrecht** orientiert sich jedoch an dem in der privaten Wirtschaft vorherrschenden Rechnungswesen der doppelten Buchführung. Die schleswig-holsteinische kommunale Doppik basiert im Wesentlichen auf den Regelungen des deutschen Handelsgesetzbuchs (HGB). Der Begriff Doppik steht als Synonym für die „doppelte Buchführung in Konten“.

Für die kommunale Doppik in Schleswig-Holstein dienen die Bestimmungen des deutschen HGB als Referenzmodell. Das bedeutet jedoch keineswegs eine Eins-zu-eins-Übernahme der Regelungen. Das wäre auch nicht immer sachgerecht gewesen. Die für die schleswig-holsteinischen Kommunen grundlegenden und entsprechend angepassten Vorschriften finden sich

- in den §§ 75, 76 sowie 95 bis 95p der Gemeindeordnung für Schleswig-Holstein (GO) sowie
- in der Gemeindehaushaltsverordnung-Doppik (GemHVO-Doppik) sowie den weiteren dazugehörigen untergesetzlichen Vorschriften.

Alle Regelungen hat das zuständige Ministerium für Inneres, ländliche Räume und Integration (MILI) insbesondere in enger Abstimmung mit den kommunalen Landesverbänden erarbeitet.

In der doppelten Buchführung werden sowohl die Vermögenswerte, z. B. Investitionsgüter, als auch deren Finanzierung über eigenes Kapital oder Schulden übersichtlich in der **Bilanz** dargestellt.

<b>Bilanz</b>		
<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>
Vermögensformen		Vermögensherkunft/Finanzierung
Wo ist das Kapital angelegt?		Woher stammt das Kapital?
1. Anlagevermögen (z.B. Gebäude, Fuhrpark)		1. Eigenkapital
2. Umlaufvermögen (z.B. Vorräte, Betriebsstoffe)		2. Fremdkapital
<b>Vermögen</b>	<b>=</b>	<b>Kapital</b>

Der Begriff Bilanz stammt vom italienischen „bilancia“ und bedeutet übersetzt Waage. Die Bestände in der Bilanz werden durch Inventur zunächst erfasst und dann bewertet. Jeder Geschäftsfall verändert die Bilanz in doppelter Weise, wodurch das System in sich konsistent und das Gleichgewicht der Bilanz immer erhalten bleibt.

Aus der Bilanz lässt sich auf einen Blick herauslesen, wie das Vermögen finanziert ist (Eigen- oder Fremdkapital/Schulden) und worin es besteht (Anlage- oder Umlaufvermögen). Dabei werden die Bilanzpositionen in einzelne Konten untergliedert. Durch Bestandsvergleich, also den Vergleich des Eigenkapitals am Ende des Jahres mit dem Eigenkapital am Anfang des Jahres, kann auf einfache Art und Weise der Jahreserfolg ermittelt werden.

Zusätzlich zu den Bestandskonten in der Bilanz werden sogenannte Erfolgskonten geführt. Sämtliche Erträge und Aufwendungen gehen in eine separate sogenannte Gewinn- und Verlustrechnung ein. Dabei werden die Geschäftsfälle grundsätzlich periodengerecht erfasst (§ 252 Absatz 1 Nummer 5 HGB). Das heißt, sie werden der Abrechnungsperiode zugeordnet, in der sie wirtschaftlich entstanden sind. Erst hierdurch werden belastbare Aussagen dazu möglich, ob die in der jeweiligen Periode erzielten Erträge ausreichen, die auf den gleichen Zeitraum entfallenen Aufwendungen zu decken. Dies stellt einen grundlegenden Unterschied zur Kameralistik dar, wo der Zeitpunkt der Zahlung und nicht der wirtschaftliche Zusammenhang mit der Leistung dafür verantwortlich ist, wann der Geschäftsfall verbucht wird.

Das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung – entweder also ein Gewinn oder ein Verlust – fließt wiederum in die Bilanz ein und führt dort zu einer Erhöhung oder einer

Verminderung des Eigenkapitals. Der Jahreserfolg wird in der doppelten Buchführung also nicht nur durch den oben genannten Bestandsvergleich des Eigenkapitals sichtbar, sondern darüber hinaus durch eine zusätzliche Gewinn- und Verlustrechnung.

Den Jahreserfolg zu ermitteln ist für einen Unternehmer der Privatwirtschaft essentiell. Denn hier gilt das Prinzip der Gewinnmaximierung. Wird das gesteckte Jahresziel hinsichtlich des Gewinns nicht erreicht, oder schlimmer noch, wird ein Verlust erwirtschaftet, so wird die Unternehmensleitung Gegenmaßnahmen einleiten müssen, um das Unternehmen auf Dauer fortführen zu können.

Das Rechnungswesen der doppelten Buchführung hat sich in der Privatwirtschaft durchgesetzt, weil es die wichtigsten Informationsfunktionen für Unternehmenseigner, Staat (Finanzämter) und Gläubiger (Fremdkapitalgeber) erfüllt.

Diese Interessengruppen sind allerdings im Bereich der öffentlichen Verwaltung in der Regel weniger (Gläubiger) oder so gut wie gar nicht (Finanzämter) relevant. Einen Unternehmenseigner mit Gewinnerzielungsabsicht gibt es im öffentlichen Bereich meist ebenfalls nicht.

Die Reform der öffentlichen Haushaltswirtschaft verfolgt allerdings ein anderes Ziel, welches gleichermaßen eine periodengerechte Abgrenzung der Geschäftsfälle sinnvoll macht.

So soll beruhend auf dem **Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit** der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt werden. Hierdurch soll erreicht werden, dass die heutige Generation die von ihr in Anspruch genommenen staatlichen Leistungen über die von ihr gezahlten Steuern, Gebühren und Beiträge selbst finanziert. Heute verursachte Finanzierungslasten sollen nicht in die Zukunft und damit auf nachfolgende Generationen verschoben werden.

In der Privatwirtschaft besteht gemäß § 242 Absatz 3 HGB der Jahresabschluss der Kaufleute grundsätzlich aus

1. der Bilanz sowie
2. der Gewinn- und Verlustrechnung.

Beide Bestandteile finden sich auch in der in Schleswig-Holstein angewendeten kommunalen Doppik. In der kommunalen Doppik wird jedoch anstelle des Begriffs der Gewinn- und Verlustrechnung der Begriff **Ergebnisrechnung** verwendet. Ergänzt wird die kommunale Doppik durch eine dritte Komponente – die **Finanzrechnung**. Somit umfasst die kommunale Doppik in Schleswig-Holstein folgende Bestandteile:

1. die Bilanz,
2. die Ergebnisrechnung sowie
3. die Finanzrechnung.

Im genannten **Drei-Komponenten-Modell** stehen die unterschiedlichen Zahlenwerke keineswegs unabhängig nebeneinander, wie die unten stehende Abbildung deutlich macht. So wirkt sich der Ergebnissaldo der Ergebnisrechnung auf das Eigenkapital auf der Passivseite in der Bilanz aus. Der in der Finanzrechnung ermittelte Liquiditätssaldo fließt hingegen in das Umlaufvermögen auf der Aktivseite der Bilanz. Die Bilanz stellt also in der kommunalen doppelten Buchführung gewissermaßen das Bindeglied zwischen den einzelnen Komponenten dar.



## Ergebnisrechnung

In der Ergebnisrechnung werden Aufwendungen und Erträge einer Periode einander gegenübergestellt. § 2 GemHVO-Doppik enthält - in entsprechender Anwendung gemäß § 45 GemHVO-Doppik - eine Mindestgliederung der Ergebnisrechnung.

Das Jahresergebnis wird dabei zur besseren Analyse nach den Quellen des Erfolgs aufgespalten in:

- Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit und
- Finanzergebnis.

### Ordentliche Erträge

Steuern und ähnliche Abgaben  
Zuwendungen und allgemeine Umlagen  
Sonstige Transfererträge  
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte  
Privatrechtliche Leistungsentgelte  
Kostenerstattungen und Kostenumlagen

...

### ./. Ordentliche Aufwendungen

Personalaufwendungen  
Versorgungsaufwendungen  
Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen  
bilanzielle Abschreibungen

...

= Ergebnis laufende Verwaltungstätigkeit

Ergebnis laufende Verwaltungstätigkeit

### Finanzerträge

./.  
Zinsen u. sonst. Finanzaufwendungen

= Finanzergebnis

+ Finanzergebnis

= Jahresergebnis

Das Ergebnis aus laufender Verwaltungstätigkeit umfasst sämtliche Aufwendungen und Erträge der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kommune. Rechnet man das Finanzergebnis, also den Saldo der Erträge aus Zinsen sowie Dividenden etc. und Aufwendungen aufgrund von Zinsen für in der Bilanz ausgewiesene Verbindlichkeiten u. ä, hinzu, erhält man das Jahresergebnis. Die Ergebnisrechnung unterscheidet sich systematisch von der Finanzrechnung, die auf Auszahlungen und Einzahlungen abstellt.

Die Ergebnisrechnung enthält als weitere „neue“ Größen Aufwendungen für **Ab-schreibungen**. Diese stehen immer im Zusammenhang mit Investitionen.

Investitions- oder Anlagegüter sind dadurch gekennzeichnet, dass sie über längere Zeit, zuweilen über Jahre oder Jahrzehnte, genutzt werden. Sie verursachen meist im Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr vergleichsweise hohe Auszahlungen.

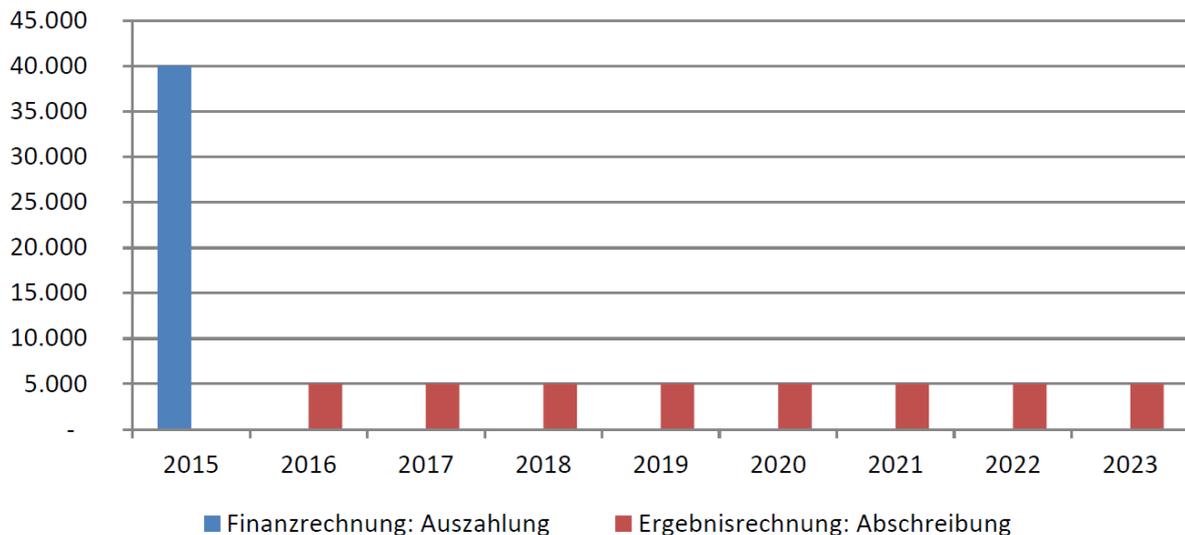
Es gibt abnutzbare und nicht abnutzbare Anlagegüter. Bei den abnutzbaren Anlagegütern ist die wirtschaftliche Nutzungsdauer durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt oder außergewöhnliche Ereignisse begrenzt. Nach der wirtschaftlichen Nutzungsdauer müssen die Anlagegüter in der Regel ersetzt werden. Zu den abnutzbaren Wirtschaftsgütern zählen beispielsweise Kraftfahrzeuge, Computer oder auch Straßen, Wege und Gebäude. Zu den nicht abnutzbaren Anlagegütern gehören dagegen Grund und Boden.

Die während der Nutzung der Anlagegüter eintretenden Wertminderungen werden in der doppelten Buchführung durch die Abschreibungen erfasst und in der Ergebnisrechnung den jeweiligen Abrechnungsperioden als Aufwand zugerechnet. Hiermit werden die Wertminderungen nicht nur sichtbar gemacht. Gleichzeitig werden die wirtschaftlichen Belastungen auf die gesamte Nutzungsdauer des Anlagegutes verteilt. Damit ist gewährleistet, dass nicht eine Generation unverhältnismäßig hoch in Anspruch genommen wird.

Es gibt verschiedene Abschreibungsmethoden. Meist wird der Einfachheit halber die lineare Abschreibungsmethode genutzt, in welcher der Anschaffungs- bzw. Herstellungswert des Anlagegutes als Aufwand gleichmäßig auf die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt wird. Bei dieser Methode wird eine gleichmäßige Abnutzung des Anlagegutes unterstellt.

Um eine einheitliche Vorgehensweise zu gewährleisten legt § 43 Absatz 1 GemHVO-Doppik für die kommunale Doppik in Schleswig-Holstein fest, dass grundsätzlich linear abzuschreiben ist. Ebenfalls unter dem Gesichtspunkt der Einheitlichkeit ist für die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer die vom Ministerium für Inneres, ländliche Räume und Integration herausgegebene Abschreibungstabelle anzuwenden.

Bsp: Eine Kommune hat im Jahr 2015 einen neuen Dienstwagen für 40.000 € gekauft. Die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs beträgt 8 Jahre. Die Kommune schreibt das Fahrzeug über die Nutzungsdauer hinweg linear mit jeweils 5.000 € jährlich ab.



Anmerkung: Abschreibungen für unbewegliches Anlagevermögen werden ebenfalls in einem kameral geführten Haushalt veranschlagt (§ 11 Abs. 4 GemHVO-Kameral). Diese Wertveränderungen fallen jedoch nicht mit Zahlungsvorgängen zusammen und belasten somit nicht das Gesamtergebnis (ergebnisneutrale Veranschlagung).

Weitere wichtige Größen stellen in der Ergebnisrechnung die Zuführungen und Auflösungen von **Rückstellungen** dar. Rückstellungen werden in der doppelten Buchführung gebildet für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Auch dies ist Ausdruck der periodengerechten Erfolgsermittlung. Selbst wenn Höhe und Fälligkeit zukünftiger Zahlungsverpflichtungen noch nicht bekannt sind, werden solche Verbindlichkeiten als Aufwand in der Ergebnisrechnung der Abrechnungsperiode berücksichtigt, in der sie entstanden sind. Auch zukünftige Verpflichtungen zur Altersversorgung der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter werden auf diese Art und Weise als Rückstellungen erfasst. Grundsätzliche Regelungen zu Rückstellungen in der kommunalen Doppik enthält § 24 GemHVO-Doppik. Danach werden z. B. für die Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften so genannte Pensionsrückstellungen gebildet. Bereits in Vorjahren gebildete Rückstellungen werden als Bestand in der Bilanz ausgewiesen. Zuführungen und Auflösungen der Rückstellungen werden als Aufwand oder Ertrag in der Ergebnisrechnung erfasst. Sie sind ergebniswirksam, jedoch nicht zahlungswirksam.

## Finanzrechnung

Die Finanzrechnung der kommunalen Doppik ist das Pendant zur so genannten Kapitalflussrechnung (Cashflow-Rechnung) in der Privatwirtschaft. Die Finanzrechnung der kommunalen Doppik ähnelt dem kameralen Rechenwerk und bildet **zahlungsstromorientierte** Größen ab.

In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt voneinander nachzuweisen. Die Gliederung der Finanzrechnung richtet sich in entsprechender Anwendung nach § 3 GemHVO-Doppik.

Ähnlich wie die Ergebnisrechnung wird auch die Finanzrechnung aufgespalten. Die Darstellung der Finanzmittelbewegungen erfolgt nach Tätigkeitsbereichen als:

- Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit,
- Saldo aus Investitionstätigkeit sowie
- Saldo aus Finanzierungstätigkeit.

Aus der Addition des Saldos aus laufender Verwaltungstätigkeit und des Saldos aus Investitionstätigkeit ergibt sich entweder ein Finanzmittelüberschuss oder ein Finanzmitteldefizit. Nimmt man den Saldo aus der Finanzierungstätigkeit hinzu, ergibt sich die Änderung des Finanzmittelbestands. Rechnet man im nächsten Schritt noch den Bestand an Finanzmitteln zu Beginn des Haushaltsjahres hinzu, so erhält man den Finanzmittelbestand am Jahresende.

Die Finanzrechnung ist im Gegensatz zur Ergebnisrechnung **liquiditätsbezogen** und dient dazu, den Einfluss der einzelnen Tätigkeitsbereiche auf den Finanzmittelbestand am Jahresende darzustellen. So werden die Veränderung des Finanzmittelbestands und deren Ursachen transparent gemacht.

**Einzahlungen laufende Verwaltungstätigkeit**

Steuern und ähnliche Abgaben  
Zuwendungen und allgemeine Umlagen  
Sonstige Transfererträge  
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte  
Privatrechtliche Leistungsentgelte  
Kostenerstattungen und Kostenumlagen  
...

**./. Auszahlungen laufende Verwaltungstätigkeit**

Personalauszahlungen  
Versorgungsauszahlungen  
Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen  
Zinsen u. ä.  
...

**= Saldo laufende Verwaltungstätigkeit**

**Saldo laufende Verwaltungstätigkeit**

Einzahlungen Investitionstätigkeit

./. Auszahlungen Investitionstätigkeit

**= Saldo aus Investitionstätigkeit**

+ Saldo aus Investitionstätigkeit

**= Finanzmittelüberschuss/-defizit**

Einzahlungen Finanzierungstätigkeit

./. Auszahlungen Finanzierungstätigkeit

**= Saldo aus Finanzierungstätigkeit**

+ Saldo aus Finanzierungstätigkeit

**= Änderungen des Bestands an eigenen  
Finanzmitteln**

+ Finanzmittelbestand Jahresanfang

**= Finanzmittelbestand Jahresende**

### Besonderheiten der Bilanz in der kommunalen Doppik

Die GemHVO-Doppik gibt in § 48 die Positionen an, die in der kommunalen Bilanz mindestens enthalten sein müssen. Die dort dargestellte Bilanzgliederung entspricht in groben Zügen der Gliederung in § 266 HGB für Kaufleute. Einige wenige Positionen, z. B. latente Steuern fehlen in der kommunalen Bilanz, da sie für die Kommunen keinen Sinn ergeben würden. Gleichzeitig treten andere Positionen hinzu.

Aktiva	Passiva
<b>1. Anlagevermögen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immaterielle Vermögensgegenstände</li> <li>• Sachanlagen</li> <li>• Finanzanlagen</li> </ul>	<b>1. Eigenkapital</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Allgemeine Rücklage</li> <li>• Sonderrücklage</li> <li>• Ergebnisrücklage</li> <li>• Vorgetragener Jahresfehlbetrag</li> <li>• Jahresüberschuss/ -fehlbetrag</li> </ul>
<b>2. Umlaufvermögen</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vorräte</li> <li>• Forderungen</li> <li>• Wertpapiere</li> <li>• Liquide Mittel</li> </ul>	<b>2. Sonderposten</b>
<b>3. Aktive Rechnungsabgrenzung</b>	<b>3. Rückstellungen</b>
	<b>4. Verbindlichkeiten</b>
	<b>5. Passive Rechnungsabgrenzung</b>

Charakteristisch für die kommunale Bilanz sind beispielsweise auf der Passivseite die **Sonderposten** u. a. für aufzulösende Zuschüsse. Regelungen zu den Sonderposten finden sich in § 40 Absatz 5 GemHVO-Doppik. Sie werden gebildet u. a. für Fördermittel, welche die Kommune für bestimmte Investitionen erhält.

Eine weitere Besonderheit in der Bilanz der kommunalen Doppik stellt die Gliederung des Eigenkapitals, u. a. in

1. die Allgemeine Rücklage,
2. die Sonderrücklage und
3. die Ergebnisrücklage dar.

Regelungen hierzu finden sich in § 25 GemHVO-Doppik.

1. Die Allgemeine Rücklage soll vergleichbar dem Stammkapital bei privatrechtlichen Gesellschaften besonders geschützt werden. Sie darf daher nur unter bestimmten Voraussetzungen mit Jahresfehlbeträgen verrechnet werden.

2. Eine Sonderrücklage wird gebildet z. B. für Investitionsförderungen, welche nicht aufgelöst werden sollen. Dadurch unterscheiden sie sich von den Investitionsförderungen, für die Sonderposten gebildet werden. Sonderrücklagen werden dagegen gebildet z. B. für die so genannten Sonderbedarfzuweisungen. Im Unterschied zu den Investitionsförderungen, die über Sonderposten erfasst werden, müssen hier durch die Kommune die vollen Abschreibungen erwirtschaftet werden, um Vorsorge für Ersatzinvestitionen zu treffen.
3. Gemäß § 54 Absatz 3 GemHVO-Doppik ist darüber hinaus in der Eröffnungsbilanz eine Ergebnissrücklage in Höhe von 15 % der Allgemeinen Rücklage anzusetzen. Später darf sie gemäß § 25 Absatz 3 GemHVO-Doppik grundsätzlich höchstens 33 % und soll mindestens 10 % der Allgemeinen Rücklage betragen. Die Ergebnissrücklage dient dem Ausgleich von Jahresfehlbeträgen (vgl. § 26 GemHVO-Doppik). Wenn dies mangels Masse nicht möglich ist, wird der Jahresfehlbetrag zunächst vorgetragen. Erst nach fünf Jahren darf dieser zu Lasten der Allgemeinen Rücklage ausgeglichen werden.

### Zusammenfassung

Die Anwendung des Geldverbrauchskonzepts in der kameralistischen Buchführung bedeutet, dass im Haushaltsplan und in der Jahresrechnung lediglich die Einnahmen und Ausgaben eines jeweiligen Haushaltsjahres abgebildet werden. Berücksichtigt werden dabei nur solche Posten, die zahlungswirksam sind, also in derselben Periode zu Ein- oder Auszahlungen führen. Das Ressourcenverbrauchskonzept der Doppik ermöglicht eine periodengenaue Ausweisung des vollständigen Werteverzehrs. Dabei werden auch akut nicht zahlungswirksame Größen wie Pensionsrückstellungen oder Abschreibungen erfasst. Ausgaben, die heute verursacht werden, aber erst in der Zukunft anfallen, sind demgemäß bereits in der laufenden Haushaltsperiode als Aufwand zu planen und auszuweisen. Kritiker führen an, dass zwar die Abschreibungen für Straßen, Gebäude und Co. einer Kommune erfasst werden, jedoch können diese Beträge von den Gemeinden kaum erwirtschaftet werden, auch weil ein Verkauf derartiger Vermögenswerte in der Regel nicht infrage kommt.

Die Vorteile der Doppik gegenüber der Kameralistik bestehen somit in der Abbildung sämtlicher Vermögenswerte und Schulden in der Bilanz sowie in der Darstellung eines realitätsnahen Ressourcenverbrauchs. Aus dem doppischen Rechnungswesen kann durch periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen der wirtschaftliche Erfolg abgeleitet werden. Die Vorteile eines solchen periodengerechten Rechnungswesens werden zum Teil auch auf europäischer Ebene gesehen. So verfolgt die europäische Kommission mit der Einführung einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards (European Public Sector Accounting Standards - EPSAS) gleichfalls den Ansatz eines periodengerechten staatlichen Rechnungswesens in ihren Mitgliedsstaaten; der Bundesrechnungshof (BRH) lehnt jedoch die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze ab.

Zusammenfassend bleibt anzumerken, dass eine tragfähige Haushalts- und Finanzpolitik sowohl in einem kameralen als auch in einem doppischen System möglich ist und die Doppik jedenfalls kein Garant für solide Finanzen ist. Weder die Kameralistik noch die Doppik können und sollen den Haushaltsgesetzgeber

sanktionieren oder mit ihrem jeweiligen Zahlenwerk – quasi mechanistisch – in seinen finanzpolitischen Entscheidungen einschränken und vorbestimmen. Ein schlechter Zustand bei der öffentlichen Infrastruktur sowie Fehlsteuerungen sind nicht in erster Linie auf die Kameralistik zurückzuführen. Vielmehr können verschiedene Faktoren dazu führen, dass eigentlich als notwendig erachtete Erhaltungsmaßnahmen tatsächlich nicht durchgeführt werden. Dies kann z. B. daran liegen, dass Haushaltsmittel oder Planungs- und Baukapazitäten für – aus politischer Sicht – als dringender bewertete Maßnahmen vorgesehen werden. Gerade deshalb ist das Etatrecht eines der ältesten und wichtigsten Vorrechte der Stadtvertretung, durch das sie maßgeblichen Einfluss auf die Gestaltung der kommunalen Aktivitäten erlangt und ihre Prioritäten festlegt.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik auf die Doppik gut vorbereitet sein muss und zunächst enormen Aufwand verursacht, während sich kurzfristig kaum ein Nutzen zeigt. In der Praxis hat sich bundesweit herausgestellt, dass mitunter die für die Eröffnungsbilanz erforderliche Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden erhebliche Ressourcen in Anspruch genommen hat.