

18. Wahlperiode

Schriftliche Anfrage

der Abgeordneten **Dr. Kristin Brinker (AfD)**

vom 10. Juli 2018 (Eingang beim Abgeordnetenhaus am 12. Juli 2018)

zum Thema:

Kameralistik und Erweiterte Kameralistik vs. Doppik – Teil 1

und **Antwort** vom 24. Juli 2018 (Eingang beim Abgeordnetenhaus am 27. Juli 2018)

Frau Abgeordnete Dr. Kristin Brinker (AfD)
über
den Präsidenten des Abgeordnetenhauses von Berlin

über Senatskanzlei - G Sen -

A n t w o r t
auf die Schriftliche Anfrage Nr. 18 / 15 597
vom 10. Juli 2018
über Kameralistik und Erweiterte Kameralistik vs. Doppik – Teil 1

Im Namen des Senats von Berlin beantworte ich Ihre Schriftliche Anfrage wie folgt:

1. Was ist der Unterschied zwischen Kameralistik und Doppik?
2. Gibt es Ähnlichkeiten zu den Rechnungslegungsvorschriften, die Kaufleuten bzw. privat-wirtschaftlichen Unternehmungen seitens des Staates auferlegt werden? Wenn ja, zu welchen Systematiken?

Zu 1. und 2.:

Die Doppik ist ein Kunstwort, das allgemein ein auf der doppelten Buchführung basierendes Rechnungssystem beschreibt. Vergleichsweise häufig wird Doppik hierbei als "Doppelte Buchführung in Konten" (teilweise auch: "Doppelte Buchführung in Konten Soll und Haben") ausgeschrieben. Die Doppik bildet Ressourcenaufkommen und -verbrauch vollständig und periodengerecht ab¹ (Erträge und Aufwendungen) unabhängig von deren Zahlungszeitpunkt. Die tatsächlich realisierten Erträge und Aufwendungen werden im Rahmen der Finanzrechnung abgebildet.

In der einfachen Kameralistik werden - im Gegensatz zur Doppik - einseitige Konten mit mehreren Spalten (Soll, Ist, Rest) geführt. Das kamerale Rechnungssystem ist auf Zahlungsströme (Einnahmen und Ausgaben) ausgerichtet. Die Gliederung der Konten orientiert sich am Haushaltsplan. Verwaltungsvorfälle werden im kameralen Buchführungssystem i. d. R. auf einem Konto verbucht.

Um die beiden Rechnungsstile miteinander zu vergleichen ist es hilfreich, diese an dem Konzept der Integrierten Verbundrechnung (IVR) als objektivem Vergleichsmaßstab zu messen. Die Integrierte Verbundrechnung (IVR) ist ein ganzheitlicher Ansatz für das Rechnungswesen des Öffentlichen Dienstes.

Eine IVR besteht aus den vier Komponenten

- Vermögensrechnung,

¹ Quelle: www.haushaltssteuerung.de

- Ergebnisrechnung (Erträge und Aufwendungen),
- Kosten- und Leistungsrechnung (KLR),
- Finanzrechnung (Einnahmen und Ausgaben).

Der Vorteil der Integration der Komponenten liegt darin, dass sie alle zueinander kompatibel verbunden sind und damit nicht der Gefahr unterliegen, durch getrennte Verbuchungen in Finanzrechnung, KLR und Doppik unterschiedliche Ergebnisse zu erzeugen.

Die sogenannte IVR kann zusätzlich zur Kameralistik nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) erfolgen (vgl. § 33a Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (HGrG)). Bereits in der Kameralistik ist eine integrierte Buchführung über Vermögen, Schulden, Einnahmen und Ausgaben vorgesehen (vgl. § 35 HGrG).

Vermögens- und Ergebnisrechnung bilden zusammen das System der doppelten Buchführung (Doppik). Die Berliner Erweiterte Kameralistik deckt die Bestandteile Finanzrechnung, KLR sowie - in Teilen - Vermögensrechnung ab.

3. Können Länder und/oder Gemeinden ähnlich wie Unternehmen insolvent bzw. illiquide werden? Wenn ja, was wären die Konsequenzen daraus? Gibt es diesbezüglich „inner- bzw. zwischen-staatliche“ Beistands- bzw. Hilfsmechanismen? Wenn ja, welche und wie sehen diese aus?
4. Welche Aufgaben hat der „Staat“? Ist es denkbar, dass der „Staat“ seine Funktionen aufgrund von Illiquidität nicht mehr erfüllt? Ist es denkbar, dass ein Bundesland und/oder eine Gemeinde seine Funktionen aufgrund von Illiquidität nicht mehr erfüllt?

Zu 3. und 4.:

Eine Insolvenz von Bund und Ländern ist gemäß § 12 Abs. 1. Nr. 1 der Insolvenzordnung rechtlich ausgeschlossen. Gleiches gilt gemäß den Gemeindeordnungen der Flächenländer für deren Kommunen, die verfassungsrechtlich Teil der Länder sind. Zur Steuerung ihrer täglichen Liquidität steht den Gebietskörperschaften das Instrument kurzfristiger Kassenkredite zur Verfügung. Somit können vorübergehende Liquiditätsengpässe jederzeit ausgeglichen werden.

Welche Aufgaben ein Staat hat und auf welche Weise er diese erfüllt bzw. erfüllen kann, hängt maßgeblich vom Staatsverständnis der den jeweiligen Staat tragenden Gesellschaft und den einer Gesellschaft zur Verfügung stehenden Ressourcen ab. Insofern kann es sowohl im Vergleich zwischen einzelnen Staaten als auch in historischer Betrachtung einzelner Staaten durchaus erhebliche Unterschiede im Aufgabenbestand des Staates und im Umfang einzelner Staatsaufgaben geben.

5. Was ist ein Staat? Was ist eine Privatperson? Was ist ein Unternehmen?

Zu 5.:

Da der Staat sich ständig wandelt, gibt es keine allgemeine Definition des Staates. Der Staat stellt die politische Organisationsform eines Volkes in seinem Gebiet dar, welche durch die

Staatsverfassung manifestiert wird². Volkswirtschaftlich versteht man unter dem Staatsbegriff meist die Gebietskörperschaften, wobei der Bund, die Länder und die Kommunen gemeint sind. Wenn also von Staat gesprochen wird, gilt es darauf zu achten, welche der Gebietskörperschaften gemeint sind.

Der Begriff der Privatperson ist ökonomisch nicht eindeutig. Privatpersonen sind Konsumenten, Verbraucher und Nachfrager, die gemeinsam volkswirtschaftlich betrachtet in die Kategorie des Privaten Haushalts fallen. Private Haushalte sind also in erster Linie als Nachfrager auf dem Gütermarkt definiert. Natürlich gibt es auch Privatpersonen, die als Unternehmer agieren und Güter anbieten.

Dem gegenüber steht das Unternehmen, welches als Produzent und Anbieter auf dem Gütermarkt fungiert und gewinnorientiert ausgerichtet ist³.

6. Sind diese Begriffe im Rahmen z.B. der „Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung“ klar definiert und voneinander abgegrenzt?

Zu 6.:

Das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG) gliedert die Akteure einer Volkswirtschaft – in der Terminologie des ESGV die „institutionellen Einheiten“ – in die folgenden institutionellen Sektoren, die wiederum zum Teil in Teilsektoren untergliedert sind:

- a) nichtfinanzielle Kapitalgesellschaften,
- b) finanzielle Kapitalgesellschaften,
- c) Staat,
- d) private Haushalte,
- e) private Organisationen ohne Erwerbszweck.

Die Zuordnung institutioneller Einheiten zu einem dieser fünf Sektoren richtet sich nach den Vorgaben des ESGV 2010. Es enthält unter anderem detaillierte Definitionen zu den einzelnen Sektoren und Teilsektoren. Eine institutionelle Einheit kann dabei immer nur einem Sektor angehören.

7. Gibt es in Berlin Forschungseinrichtungen, die sich mit Fragen der „Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung“ und/oder Makroökonomie beschäftigen? Wenn ja welche?

Zu 7.:

In Berlin ist die außeruniversitäre Forschungseinrichtung „Deutsches Wirtschaftsinstitut Berlin“ (DIW Berlin) ansässig. Innerhalb des DIW Berlin existiert eine Abteilung Makroökonomie.

² Quelle: Pöllmann, G (2007): Kooperativer Staat und Parteiendemokratie, Staatlichkeit im Wandel, Band 5, Galda + Wilch Verlag.

³ Quelle: Wildmann, L. (2010): Einführung in die Volkswirtschaftslehre, Mikroökonomie und Wettbewerbspolitik, Module der Volkswirtschaftslehre Band 1, De Gruyter Oldenbourg.

8. Befasst sich das „Fachgebiet Ökonomie des öffentlichen Sektors“ der TU-Berlin⁴ auch mit Fragen der Doppik und/oder Erweiterung der Doppik?

Zu 8.:

Das volkswirtschaftliche Fachgebiet „Ökonomie des öffentlichen Sektors“, insbesondere Gesundheitsökonomie, befasst sich nicht mit Fragen der Doppik bzw. dessen Erweiterung. Das betriebliche Rechnungswesen wird in Lehre und Forschung vom betriebswirtschaftlichen Fachgebiet Controlling und Rechnungslegung behandelt.

Es handelt sich beim angefragten Fachgebiet um ein Fachgebiet der Volkswirtschaftslehre. Dort wird nicht zu betrieblichem Rechnungswesen gelehrt und geforscht, da dies ein Thema der Betriebswirtschaftslehre ist. In der Lehre des volkswirtschaftlichen Studiengangs Economics B. Sc. wird das Pflichtmodul „Bilanzierung und Kostenrechnung“, in dem die Themen Kameratechnik und Doppik enthalten sind, von der Betriebswirtschaftslehre erbracht. In der Forschung wird dem Themenfeld Doppik und Kameratechnik wenig Raum eingeräumt, eher am Rande, sofern es um Fragen der volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Steuerhinterziehung geht.

9. In welcher Beziehung insbesondere hinsichtlich seiner Einnahmen- und Ausgaben-Potenziale und -Notwendigkeiten steht der Staat in Form des Landes Berlin zu Privatpersonen, insbesondere den Bürgern der Stadt Berlin, und zu Unternehmen, insbesondere zu solchen die in Berlin geschäftlich tätig sind?

Zu 9.:

Der Staat, Unternehmen sowie Privatpersonen sind Akteure, die in vielfältiger Verflechtung von (finanziellen) Beziehungen zu einander stehen.

Durch deren Zusammenspiel werden z. B. in Form von Einnahmen im Haushalt (Steuerzahlungen von Bürgerinnen und Bürgern und Unternehmen an den Landeshaushalt) entsprechende Potenziale für Ausgaben an Privatpersonen und Unternehmen (konsumtive Sachausgaben, Transferzahlungen, Zuweisungen und Zuschüsse, Investitionen) geschaffen.

In welcher Beziehung die oben genannten Akteure zu einander stehen, ist von den jeweils zu Grunde liegenden Gegebenheiten abhängig.

10. Seit wann gibt es historisch betrachtet das System der Doppelten Buchführung? Wer hat es eingeführt, aus welchem Grund? Wann ist das System der Doppelten Buchführung zum ersten Mal für die Stadt Berlin bzw. die Mark Brandenburg nachweisbar?

Zu 10.:

„Es musste das Handwerkszeug entstehen, mit dem man Buch halten konnte. Luca Pacioli entwickelte eine der wesentlichen Innovationen in diesem Bereich: die doppelte Buchführung“⁵. Die Entwicklung der heutigen Doppelten Buchhaltung geht zurück ins vierzehnte Jahrhundert und macht die genaue Erfassung, Verbuchung und Dokumentation von Geschäftsfällen

⁴ <https://www.finance.tu-berlin.de/menue/home/>

⁵ Quelle: von Fürstenberg, J. (2012): Die Wechselwirkung zwischen unternehmerischer Innovation und Kunst, Springer Gabler.

möglich. Bereits seit der Moderne rückte die Buchhaltung immer mehr in den Fokus der Gesetzgebung, die Buchführungspflicht ist in § 238 HGB festgehalten.

In Berlin wird der gemeinsame Landes- und Kommunalhaushalt als kameralistischer Haushalt geführt, jedoch im Sinne einer erweiterten Kameralistik, da eine produktbezogene Kosten-Leistungsrechnung erstellt wird.

In Brandenburg begann die Umstellung auf die Doppik auf kommunaler Ebene im Jahr 2008 und war Ende 2011 abgeschlossen⁶.

11. Gibt es auf Europäischer oder anderer Ebene Ansätze bzw. Bestrebungen Doppik u.a. auch für Bundesländer wie Berlin verpflichtet einzuführen?

Zu 11.:

Die Europäische Kommission plant derzeit die Entwicklung und europaweite Einführung von Rechnungsführungsnormen für den öffentlichen Sektor (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS). Dabei geht es im Kern um die Einführung einheitlicher Rechnungsführungsnormen. Eine grundsätzliche Diskussion des Vorhabens unter der Maßgabe der in der im Rahmen des Sixpacks vom 8. November 2011 verabschiedeten Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten genannten Zielsetzung, eine einheitliche Einhaltung der Haushaltsdisziplin zu erreichen, ist bisher nicht erfolgt.

Unter Berücksichtigung der Vorgaben des Gesetzes über die Zusammenarbeit von Bund und Ländern in Angelegenheiten der Europäischen Union (EUZBLG) verständigen sich Bund und Länder über gemeinsame deutsche Standpunkte zum EPSAS-Prozess. In diesem Rahmen hat der Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS 2017 auf Ebene der Staatssekretärinnen und Staatssekretäre ein Grundsatzpapier verabschiedet. Seitens der Bundesrepublik Deutschland wird gefordert, die bewährte grundsätzliche Entscheidungsfreiheit bezüglich kameralistischer und doppischer Systeme der Haushaltsplanung, -führung und Rechnungslegung beizubehalten. D. h. EPSAS soll allenfalls auf freiwilliger Basis eingeführt werden. Dem entsprechend gibt es seitens des Bundes die grundsätzliche Wahlfreiheit zwischen Doppik und Kameralistik. Der Bund selbst rechnet auf kameraler Ebene ab.

Ein ordentliches europäisches Gesetzgebungsverfahren zur Einführung EPSAS existiert derzeit nicht.

12. In welchen Europäischen Ländern ist die Doppik Pflicht?

Zu 12.:

Die „Richtlinie über die Anforderungen an die Haushalte der Länder der Mitgliedsstaaten“ (2011/85/EU) stellt im Kern zwei Forderungen an die Mitglieder der Europäischen Union: Sie sollen zum einen ihre öffentliche Rechnungslegung so ausgestalten, dass sie für alle im Europäischen System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (ESVG) definierten Teilsektoren des Staats kohärente und verlässliche periodengerechte Daten liefert. Zweitens soll die Rechnungslegung sowohl interner Kontrolle als auch externer Revision unterziehbar sein.

Die EU-Mitgliedsstaaten bestimmen unter Beachtung der Rahmenbedingungen des ESGV durch eigene Gesetzgebungsverfahren ihren haushaltspolitischen Rahmen.

⁶ Quelle:<http://kommunalwiki.boell.de/index.php/Doppik#Brandenburg>

Sowohl aus kameralistisch als auch aus doppisch geführten Rechnungslegungssystemen stammende finanzstatistische Daten müssen gemäß dem ESVG-Standard aggregierbar sein, um darauf aufbauend Beurteilungen über die budgetäre Lage oder die gesamtwirtschaftlichen Beiträge des Staatssektors treffen zu können.

Insofern bestimmen die EU-Mitgliedsstaaten, inwiefern ein Accrual (Doppik) oder ein Cash (Kameralistik) Accounting bzw. ein Mischsystem angewendet wird.

Der Umsetzungsstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf der Zentral-ebene in Europa stellt sich wie folgt dar:

	Rechnungswesen		Haushalt
	Stil	IPSAS-orientiert	Stil
Belgien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Bulgarien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Dänemark	Accrual Accounting	ja	Mischsystem
Deutschland	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Estland	Accrual Accounting	ja	Mischsystem
Finnland	Accrual Accounting	ja	Mischsystem
Frankreich	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Griechenland	Mischsystem	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Irland	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Italien	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Kroatien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Lettland	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting
Litauen	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting
Luxemburg	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Malta	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting
Niederlande	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Österreich	Accrual Accounting	ja	Mischsystem
Polen	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Portugal	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting
Rumänien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Schweden	Accrual Accounting	ja	Mischsystem
Slowakei	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Slowenien	Mischsystem	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Spanien	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting
Tschechien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Ungarn	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting
Vereinigtes Königreich (UK)	Accrual Accounting	ja	Mischsystem
Zypern	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting

■ Accrual Accounting
 ■ Cash Accounting
 ■ Mischsystem
 ■ ja
 ■ nein bzw. n.a.

Quelle: eigene Darstellung in Erweiterung von OECD, Stand: Mitte 2017

13. Aus welchen Erwägungen heraus wurde die Doppik in diesen Ländern verpflichtend eingeführt?

Zu 13.:

Accrual Accounting (Doppik) auf der Zentralebene eines Staates einzuführen hat vielschichtige Gründe. Zu den Gründen der europäischen Staaten, die das doppelische Rechnungswesen auf der Zentralebene (in Deutschland: Landesebene und daher abzugrenzen von der Kommunalebene) eingeführt haben, verfügt die Senatsverwaltung für Finanzen über keine Informationen.

Die Finanzplanung wird in allen europäischen Staaten - bis auf Dänemark und Österreich - kameral dargestellt („Cash Accounting“).

Alle EU-Staaten haben - unabhängig von der länderspezifischen Form des Rechnungswesens - nach einheitlichen Maßstäben gemäß ESVG Daten zu liefern.

14. Was bedeutet es, wenn die Erfolgsrechnung einer Stadt oder eines Landes einen negativen Betrag ausweist? Welche Konsequenzen hätte dies?

Zu 14.:

In der Bilanz ergibt sich die Position Eigenkapital aus der Differenz zwischen dem Vermögen (Aktiva) und den Schulden (Passiva). In einer Bilanz sind beide Seiten (Aktiva und Passiva) immer ausgeglichen (betragsmäßig gleich). Deshalb wird der Unterschiedsbetrag zwischen den Summen der beiden Seiten der schwächeren Bilanzseite als Saldo hinzugesetzt. Dieser Saldo heißt in der Bilanz Eigenkapital.

Ist die Passivseite der Bilanz größer als die Aktivseite, heißt der Saldo Passivkapital. Das Eigenkapital wird dann auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen. In der Bilanz einer Kapitalgesellschaft heißt das Passivkapital "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" (§ 268 Abs. 3 HGB).

Ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag kann viele Gründe haben:

- Bewertung von Vermögen (Aktiva) und Schulden bzw. Rücklagen (Passiva)
- nicht ausgewiesenes Vermögen (wie z.B. öffentliche Infrastruktur (z.B. Straßen, Brücken, Wege), Grund und Boden etc.)

Da die Erfassung des öffentlichen Infrastrukturvermögens noch nicht erfolgt, ergibt sich bei bloßer Übertragung der Vermögenswerte sowie der Schulden in eine Bilanz ggf. ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag. Auch durch Bewertungsverfahren (Berechnung der Barwerte für Rücklagen usw.) kann sich ggf. ein Fehlbetrag ergeben.

Der Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag ist der Saldo aller in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Aufwendungen und Erträge und Grundlage der Ergebnisverwendung. Das Ergebnis der Geschäftstätigkeit ist der Saldo aus Verwaltungsergebnis und Finanzergebnis. Entsteht ein negativer Saldo kann dies aus dem Verwaltungs- und/oder Finanzergebnis resultieren.

15. Dürfen Länder, Städte und Gemeinden in Deutschland sich aussuchen, ob sie (Erweiterte) Kameralistik oder Doppik verwenden? Wo ist dies rechtlich geregelt?

Zu 15.:

Am 21.11.2003 gab die Innenministerkonferenz (IMK) die Empfehlung

- für doppische Gemeindehaushaltsverordnungen
- sowie für Länder, die die Umstellung auf die Doppik nicht vollständig vornehmen wollten für eine Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte Kameralistik sowie für Produkt- und Kontenrahmen

ab.

Diese wurden jedoch von keinem Land unverändert übernommen, vielmehr schuf jedes Land eigene Regelungen, die in Details vom Leittext abweichen.

Die Rechtsgrundlage für die Anwendung eines Rechnungswesens wird grundsätzlich durch die Länder geschaffen. Danach kann eine Kommune nicht entscheiden, ob sie die Doppik einführt. Sie untersteht vielmehr dem jeweiligen Landesrecht.

16. Welches System wurde in der Hauptstadt der DDR verwendet?

Zu 16.:

In der ehem. DDR wurde die Kameralistik verwendet.

Berlin, den 24.07.2018

In Vertretung

Klaus Feiler
Senatsverwaltung für Finanzen