

## Öffentliches Rechnungswesen

### Kameralistik und Doppik: Geld- vs. Ressourcenverbrauch



Volker Wiest

#### Zusammenfassung

Hochschul- und Wissenschaftsfinanzierung bildet sich naturgemäß in den Buchführungssystemen sowohl der Mittelgeber/Träger als auch der Hochschule bzw. Wissenschaftseinrichtung selbst (als Mittelempfänger) ab. Im Bereich der öffentlichen Verwaltung konkurrieren zwei Rechnungsstile: „Kameralistik“ (kameralistische Buchführung) und „Doppik“ (kaufmännisches Rechnungswesen mit „doppelter Buchführung“).

Der vorliegende Beitrag versteht sich als Einführung in die Grundbegriffe des (öffentlichen) Rechnungswesens. Der Beitrag zielt dabei nicht auf die Darstellung der korrekten Buchungstechnik (wie bilde ich den richtigen Buchungssatz?), sondern erläutert Wesen und Zweck der beiden Buchführungssysteme. Dabei werden die unterschiedlichen Reichweiten herausgestellt sowie die Steuerungslogiken, die den Rechnungsstilen implizit zugrunde liegen, aufgedeckt.

Gliederung	Seite
<b>1. Einleitung</b>	<b>2</b>
<b>2. Grundlegung: Rechengrößen des Rechnungswesens</b>	<b>4</b>
2.1 Einzahlung/Auszahlung und Einnahme/Ausgabe	4
2.2 Ertrag/Aufwand und Erlös/Kosten	5
<b>3. Kameralistische Buchführung</b>	<b>7</b>
3.1 Wesen und Grundbegriffe der Kameralistik	7
3.2 Bestandteile des kameraleen Jahresabschlusses	11
3.3 Zwischenfazit	12
<b>4. Doppelte Buchführung</b>	<b>14</b>
4.1 Wesen und Grundbegriffe der Doppik	14
4.2 Bestandteile des kaufmännischen Jahresabschlusses	16
4.3 Zwischenfazit	19
<b>5. Geschäftsvorfälle im Vergleich</b>	<b>20</b>
5.1 Verkauf von Anlagevermögen	20
5.2 Zukünftige Pensionszahlungen	21
<b>6. Fazit</b>	<b>22</b>

## 1. Einleitung

### Reform des öffentlichen Rechnungswesens

Eingebettet in Reformbemühungen, die unter den Schlagwörtern „Neues Steuerungsmodell“, „Verwaltungscontrolling“ und „New Public Management“ die Zusammenführung von dezentraler Fach- und Ressourcenverantwortung betonen, erfolgt auch ein Umbau des öffentlichen Rechnungswesens.

Das traditionelle Rechnungswesensystem öffentlicher Haushalte (Bund, Länder, Gemeinden), die kameralistische Buchführung („Kameralistik“), wird durch das privatwirtschaftliche Rechnungswesen mit doppelter Buchführung („Doppik“) ergänzt bzw. abgelöst. Mit diesem Wechsel des Rechnungsstils geht eine Umorientierung von einer nur auf die Erfassung von Zahlungen beschränkten Rechnung (Kameralistik), hin auf eine die Entwicklung des Gesamtvermögens darstellenden Rechnung (Doppik) einher.

### Abgrenzung

Gegenstand der Darstellung ist das *einzelwirtschaftlich* ausgerichtete Rechnungswesen öffentlicher Verwaltungen und Unternehmen, hier insbesondere mit Blick auf Hochschulen und Wissenschaftseinrichtungen. Das *gesamtwirtschaftlich* ausgerichtete Rechnungswesen im Sinne der „Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung“ (die z. B. zu makroökonomischen Größen wie dem Bruttoinlandsprodukt etc. führt), erfährt hingegen keine Behandlung.

Der Beitrag konzentriert sich darüber hinaus auf die Darstellung der Komponenten des sog. „externen“ Rechnungswesens, das mit (Finanz-)Buchhaltung und zugehörigem Jahresabschluss als primär der Rechenschaftslegung dienende Rechnung zu qualifizieren ist.<sup>1</sup>

### Rechnungswesen als zentraler Bestandteil des Informationssystems

Das betriebliche Rechnungswesen als Teil des Informationssystems einer Hochschule sowie das sie umgebende öffentliche Rechnungswesen, können jeweils als ein System begriffen werden, das „in zweckdienlicher Form Informationen als Entscheidungshilfen für Bedarfsträger“<sup>2</sup> zur Verfügung stellt. Damit rücken Fragen der Steuerung und Übersteuerung von Einrichtungen (Organisationen), die im öffentlichen Sektor eines der zentralen Probleme darstellen, in den Fokus. Steuerung ist, um überhaupt erfolgreich gestaltet werden zu können, auf die Bereitstellung adäquater Steuerungsinformationen angewiesen.

<sup>1</sup> Zum „internen“ Rechnungswesen, zu dem die Kostenrechnung gezählt wird, vgl. den eigenen Beitrag A 1.7 „Hochschulkostenrechnung“ innerhalb dieses Handbuchs. Insbesondere die Kapitel 2 (Aufgabe des Rechnungswesens) und Abschnitt 3.2 (Einordnung der Komponenten/Teilrechnungen) sind auch für die vorliegende Betrachtung relevant.

<sup>2</sup> Eisele, 2002, S. 3

Rechnungslegung im dargelegten Verständnis ist daher immer *zweckorientierte* Rechnungslegung; auch Teilrechnungen des (betrieblichen) Rechnungswesens – wie Finanz-, Erfolgs- und Kostenrechnung – sind somit immer *Zweckrechnungen*: (zweck-)spezifische Informationen sollen den Bedarfsträgern zur Verfügung gestellt werden.

### **Rechnungslegung als Zweckrechnung**

Die Beurteilung der Zweckmäßigkeit der unterschiedlichen Rechnungsstile von „Kameralistik“ und „Doppik“ kann daher nur im Hinblick auf die Beantwortung der Frage erfolgen, inwieweit die aus ihnen generierbaren Informationen „zweckdienlich“ sind, also geeignet sind, auf *steuerungsrelevante* Fragestellungen eine geeignete Antwort geben zu können.

Der vorliegende Beitrag erläutert Wesen und Zweck sowohl der kameralistischen- als auch der kaufmännischen bzw. doppelten Buchführung, indem er in die jeweiligen Grundbegriffe einführt und wesentliche Elemente der beiden Buchführungssysteme vorstellt. Dabei werden die unterschiedlichen Steuerungslogiken betont, die den Rechnungsstilen implizit zugrunde liegen.

### **Zielsetzung des Beitrags**

Zunächst grenzt Kapitel 2 als notwendige Grundlegung die unterschiedlichen Rechengrößen, die innerhalb des Rechnungswesens Verwendung finden, voneinander ab.

### **Aufbau des Beitrags**

Kapitel 3 stellt die kameralistische Buchführung, Kapitel 4 sodann die doppelte Buchführung mit ihren wesentlichen Elementen vor.

Kapitel 5 deckt anhand von Beispielen essentielle Unterschiede der beiden Rechnungsstile auf, indem der gleiche Geschäftsvorfall einmal mit „kameraler Brille“ und einmal mit „doppischer Brille“ betrachtet wird.

Das abschließende Kapitel 6 fasst wesentliche Einsichten zusammen.

## 2. Grundlegung: Rechengrößen des Rechnungswesens

### Der Geschäftsvorfall als Auslöser der Buchung ...

Wesentliche Aufgabe des Rechnungswesens ist es, alle quantitativ erfassbaren ökonomischen Prozesse vollständig zu dokumentieren (*Dokumentationsfunktion* des Rechnungswesens). Im laufenden Geschäftsverkehr ist daher jedes wirtschaftlich bedeutsame Ereignis (= jeder **Geschäftsvorfall**) vom Rechnungswesen zu erfassen.

### ... wirkt auf unterschiedliche Rechengrößen des Rechnungswesens

Zentral für das Verständnis der weiteren Ausführungen ist nun, dass Geschäftsvorfälle auf *unterschiedliche ökonomische Größen* einwirken. Innerhalb des betrieblichen Rechnungswesens haben sich die in den beiden nachfolgenden Abschnitten beschriebenen vier Begriffspaare zur Beschreibung dieser unterschiedlichen Wirkungen herausgebildet.

### 2.1 Einzahlung/Auszahlung und Einnahme/Ausgabe



#### Definition

Zugang/Abgang liquider Mittel (Bargeld und Sichtguthaben) pro Periode.

#### Einzahlung/ Auszahlung

Einzahlungen und Auszahlungen bewirken als Zu- bzw. Abgang liquider Mittel eine Veränderung des Kassenbestandes.<sup>3</sup>

#### Beispiel eines Geschäftsvorfalles:

Barkauf eines Computers (= Auszahlung, da mit Bargeldabfluss verbunden).

Die Veränderung liquider Mittel wird in der Finanzrechnung verfolgt.



#### Definition

Wert aller veräußerten (= Einnahme) bzw. zugegangenen (= Ausgabe) Güter und Dienstleistungen pro Periode.

#### Einnahme/ Ausgabe

Während „Auszahlungen“ also immer mit einem *Geldabgang* verbunden sind, entstehen „Ausgaben“ schon alleine durch einen *Güterzugang*:

#### Beispiel eines Geschäftsvorfalles:

Kauf eines Computers auf Rechnung (= Ausgabe, da Computer zugegangen ist).

Der Computer wird jetzt also „auf Rechnung“ mitgenommen und somit nicht gleich bezahlt (sog. „Zielkauf“). Nach dem eben gesagten liegt keine Auszahlung vor, da kein Abgang von Bargeld zu verzeichnen ist. Der Zahlungsmittelabfluss fehlt aufgrund eines Kreditvor-

<sup>3</sup> Neben Bargeld fällt auch Buchgeld (= täglich fällige Guthaben bei Banken) noch unter diese Definition.

gangs.<sup>4</sup> Trotzdem wird die Anschaffung des Computers im Rechnungswesen – losgelöst vom noch nicht erfolgten Geldfluss – bereits als (getätigte) „Ausgabe“ notiert.

Einnahmen und Ausgaben werden in der Finanzierungsrechnung verfolgt und bewirken eine Änderung des Geldvermögens (Kasse als Saldo der Ein- und Auszahlungen zzgl. des Saldos vorhandener Forderungen und Verbindlichkeiten).

**Veränderung des  
Geldvermögens**

Im Normalfall führt jede Ausgabe auf genügend lange Sicht auch zu einer Auszahlung. Gemeinsam bilden Finanz- und Finanzierungsrechnung das liquiditätsorientierte Teilsystem eines Rechnungswesens. Liquiditätsorientierte Rechengrößen sind folglich Einzahlungen/ Auszahlungen und Einnahmen/Ausgaben; die Begriffspaare unterscheiden sich nur durch die Fristigkeit ihrer Perspektive.

Die Liquiditätsperspektive wird im Rechnungswesen durch die Rechengrößen Einzahlung/Auszahlung und Einnahme/Ausgabe repräsentiert.

**Liquiditätsperspektive**

Die bisherige *finanzwirtschaftliche* Sicht, die ausschließlich auf den Verbrauch von Nominalgütern (Finanz- bzw. Zahlungsmittel) abstellt, stellt sich demnach als eine *Geldverbrauchsrechnung* dar.

**Geldverbrauchs-  
rechnung**

## 2.2 Ertrag/Aufwand und Erlös/Kosten

Aufwand und Kosten hingegen resultieren aus einem Güterverbrauch, wobei auch Realgüter (= Sachgüter) und nicht nur – wie bisher – Nominalgüter (= Geld) eingeschlossen sind.

Wertentstehung (Ertrag) und eingetretener Werteverzehr (Aufwand) einer Periode beziehen sich somit auf das Gesamtvermögen, bestehend aus Geld- und Sachvermögen. Veränderungen werden innerhalb einer dritten Teilrechnung, der Erfolgs- bzw. Ergebnisrechnung, die Erträge und Aufwendungen gegenüberstellt, verfolgt.

**Ertrag/  
Aufwand**



**Definition**

Wert aller erbrachten Leistungen (Ertrag) bzw. verbrauchten Güter und Dienstleistungen (Aufwand) pro Periode

Die Rechengrößen Aufwand und Kosten drücken den *Einsatz*, die *Nutzung*, den *Verzehr* aus, der bei *Inanspruchnahme* der Güter eintritt.

<sup>4</sup> Sie haben noch eine Verbindlichkeit (= Schuld in Höhe des Kaufpreises des PC's), der eine gleich hohe Forderung des Verkäufers an Sie gegenübersteht.

Hochschulische Mittelbewirtschaftung und -verteilung im Wandel

Für die Zuordnung zu einem Rechnungsjahr ist für den Aufwand auch nicht der Zahlungs- oder Anschaffungszeitpunkt, sondern der Beanspruchungszeitpunkt von/für Güter und Leistungen bestimmend.

### Zweifacher Bruch zu Einnahmen/Ausgaben

Aufwendungen und Erträge heben sich in zweierlei Hinsicht von Einnahmen und Ausgaben ab:

- (1) sie umfassen **auch** den **Verbrauch von Sachgütern**
- (2) sie sind **periodengerecht** zugeordnet.

### Im Beispiel: Computerkauf und Nutzung über drei Jahre

Der beispielhaft gewählte Geschäftsvorfall „Kauf eines Computers“ entfaltet daher neben der bereits dargestellten finanzwirtschaftlichen Wirkung, ausgelöst durch den *Computerkauf* (→ Auszahlung/Ausgabe), eine zweite Wirkung innerhalb des Rechnungswesens, die durch die *Computernutzung* (→ Aufwand/Kosten) entsteht (vgl. Tab. A 1.14-1):

	2009	2010	2011	Summe
<b>Auszahlung</b> (Ausgabe)	1.800 EUR	0 EUR	0 EUR	1.800 EUR
<b>Aufwand</b>	600 EUR (AfA)	600 EUR (AfA)	600 EUR (AfA)	1.800 EUR

**Tab. A 1.14-1 Wirkungen von Investitionen auf unterschiedliche Rechengrößen des Rechnungswesens**

### Abschreibungen

In der Buchhaltung wird die Anschaffungsausgabe über die Jahre der Nutzungsdauer der Investition/des Sachgutes (hier: der PC) verteilt, indem Abschreibungen<sup>5</sup> als Aufwand erfasst werden. Sie dokumentieren den durch Abnutzung oder Veralten eingetretenen Wertverlust. Der jährliche Abschreibungsbetrag ergibt sich aus dem Anschaffungspreis geteilt durch die Nutzungsdauer (im Beispiel: Anschaffungsausgabe in Höhe von 1.800 EUR geteilt durch drei Jahre Nutzungsdauer = Abschreibungsbetrag in Höhe von 600 EUR jährlich).

<sup>5</sup> Oft mit dem steuerrechtlichen Begriff kurz als „AfA“ (= Absetzung für Abnutzungen) bezeichnet.

Die *erfolgswirtschaftliche* Rechnung, die auf die Erfassung von Erträgen und Aufwendungen<sup>6</sup> gerichtet ist, damit auch auf den Verbrauch von Realgütern abstellt, kann als *Ressourcenverbrauchsrechnung* charakterisiert werden.

### Ressourcenverbrauchsrechnung

## 3. Kameralistische Buchführung

Als Kameralistik (von lt. „camera principis“ = fürstliche Schatzkammer) wird die Buchführung bezeichnet, in der die öffentliche Verwaltung die nach dem Haushaltsplan angeordneten (Soll-) und die tatsächlichen (Ist-) Einnahmen und Ausgaben aufzeichnet.<sup>7</sup>

### Begriff und Herkunft

Ihre Ursprünge liegen in der Zeit des Merkantilismus (17./18. Jh.), in der die Kameralwissenschaft ihren Höhepunkt erreichte. Bis heute ist sie namensgebend für diesen Rechnungsstil des öffentlichen Rechnungswesens geblieben.

### 3.1 Wesen und Grundbegriffe der Kameralistik

Im Zentrum des Interesses steht die Verwendungskontrolle des durch Haushaltsgesetz aufgestellten Haushaltsplans.

### Rechnungsziel/-zweck

Der Haushaltsplan (Budget, Etat) ist eine in regelmäßigen Abständen vorgenommene systematische Zusammenstellung geplanter Einnahmen und Ausgaben eines Haushaltsjahres und besteht aus Einzelplänen, die im Gesamtplan zur Haushaltsübersicht additiv zusammenge-

### Haushaltssystematik

<sup>6</sup> Für Kosten und Erlöse, als Rechengrößen des internen Rechnungswesens, gilt dies ebenso. Im Unterschied zu Aufwendungen spricht man von „Kosten“ nur dann, wenn sie im Haupttätigkeitsbereich des Unternehmens/der Hochschule anfallen, also ein unmittelbarer Bezug zum „eigentlichen Betriebszweck“ gegeben ist. (Siehe hierzu ausführlich Kapitel 3 „Grundlagen der Kostenrechnung“ insbesondere Abschnitt 3.1 im Beitrag A 1.7 zur Hochschulkostenrechnung in diesem Handbuch.)

<sup>7</sup> Im Weiteren wird die sog. „Verwaltungskameralistik“ („gehobene Kameralistik“) skizziert. Daneben existieren: „Einfache Kameralistik“ (nur Ist-Buchungen) und „Betriebskameralistik“ (v.a. für die Zwecke erwerbswirtschaftlich ausgerichteter öffentlicher Unternehmungen) – beide ohne praktische Bedeutung – sowie die „Erweiterte Kameralistik“ (Ergänzung um eine Betriebserfolgsrechnung). (Vgl. Kronthaler, L./Weichselbaumer, J.: Kameralistik, in: HWU, Sp. 923f.)

---

Hochschulische Mittelbewirtschaftung und -verteilung im Wandel

fasst werden (§ 10 HGrG, § 13 BHO).<sup>8</sup> Einzelpläne, meist entsprechend dem Ministerialprinzip gegliedert, werden durch eine zweistellige Nummer ausgewiesen und weiter nach Institutionen – z. B. Hochschulen/Wissenschaftseinrichtungen – in Kapitel eingeteilt; diese erhalten wiederum eine zweistellige Nummer als Kennzeichnung (Nummer des Einzelplans wird vorangestellt).<sup>9</sup>

**Beispiel:**

Hochschule RheinMain, **Kapitel 15 20** = Einzelplan 15 (Ministerium für Wissenschaft und Kunst), Kapitel 20.

Innerhalb der einzelnen Kapitel gliedern **Titel** die Ausgaben und Einnahmen hinsichtlich ihrer Art (= Zweckbestimmung), nach einem für Bund und Länder einheitlichen Gruppierungsplan.

**Beispiel:**

Hauptgruppe 4: Personalausgaben, Obergruppe 2: Dienstbezüge, Gruppe 2: Bezüge der Beamten = **Titel 422**.

In **Vermerken** wird die Zweckbestimmung der Titel ggf. weiter – auch hinsichtlich Übertragbarkeit und Deckungsfähigkeit – konkretisiert.

Abbildung A 1.14-1 zeigt beispielhaft einen Ausschnitt aus einem noch in aller Detailliertheit aufgestellten (kameralen) Haushaltsplan, der in zahlreichen Einzelansätzen titelgenaue Vorgaben zu Art und Höhe der ermächtigten Ausgaben enthält und diese durch Vermerke teilweise noch weiter differenziert und einschränkt.

---

<sup>8</sup> Der Haushaltsplan ist im buchhalterischen Sinn immer ausgeglichen (*formaler* Haushaltsausgleich), da der Staat nicht mehr ausgeben kann als er einnimmt. *Materiell* ist er nur ohne kreditfinanzierte Ausgaben ausgeglichen.

<sup>9</sup> Vgl. Windisch, R./Oberdieck, E.: Haushaltsplanung, in: HWÖ, Sp. 568.

Kapitel 15 20  
 Fachhochschule Wiesbaden ohne Fachbereiche Weinbau und Getränketechnologie sowie Gartenbau und Landespflege

Kapitel Titel	ZWECKBESTIMMUNG	Ansatz 1997 DM	Ansatz 1998 DM	IST 1995 DM
427 71	137 Beschäftigungsentgelte Aufwendungen für nebenamtlich und nebenberuflich Tätige	873 700	985 200	2 243 466
429 71	137 Nicht aufteilbare Personalausgaben	--	--	--
511 71	137 Geschäftsbedarf	180 000	180 000	288 728
513 71	137 Post- und Fernmeldegebühren	170 000	170 000	248 675
515 71	137 Geräte (nicht vermögenswirksam)	450 000	615 000	178 768
518 71	137 Mieten	70 000	70 000	184 273
522 71	137 Verbrauchsmittel	400 000	400 000	222 882
523 71	137 Wissenschaftliches Schrifttum	450 000	418 000	467 383
525 71	137 Aus- und Fortbildung, Umschulung	60 000	50 000	47 530
527 71	137 Reisekosten			
531 71	137 Veröffentlichungen			
535 71	137 Wartungskosten für Hardw für Software			

ERLÄUTERUNGEN

Zu ATG 71  
 Bedarf für den Lehr- und Forschungsbetrieb der Fachbereiche und wissenschaftlichen Zentren.

Zu 427 71	1. Entgelte für die befristete Beschäftigung von studentischen Hilfskräften und Tutoren	276 000 DM
	2. Vergütungen für Lehraufträge und Gastvorlesungen	557 000 DM
	3. Beschäftigungsentgelte für Vertretungs- und Aushilfskräfte der Studienberatung sowie für nebenamtliche und nebenberufliche Beratungskräfte und nicht vollbeschäftigte Hilfskräfte (bis zu 82 Stunden im Monat im Einzelfall)	40 700 DM
	4. Beschäftigungsentgelte für Vertretungs- und Aushilfskräfte der Fachbereiche	-- DM
Zusammen		873 700 DM

Abb. A 1.14-1 Auszug Haushaltsplan für Kapitel 15 20 mit Titelstruktur und Vermerken

Im Haushaltssachbuch wird für jeden Titel ein Sachbuchkonto angelegt. Es ist einseitig und besteht in seiner Grundstruktur aus den folgenden Spalten:<sup>10</sup>

**Einseitiges  
 Sachbuchkonto**

- Kassenreste vom Vorjahr (*Reste-Soll* als Anfangsbestand)
- Laufendes Anordnungssoll (Kontierung *angeordneter* Zahlungen)
- Ausführung/Ist (Kontierung *tatsächlich ausgeführter* Zahlungen)
- Rest (als Endbestand)

<sup>10</sup> Vgl. Kronthaler, L./Weichselbaumer, J.: Krameralistik, in: HWU, Sp. 926f.

Hochschulische Mittelbewirtschaftung und -verteilung im Wandel

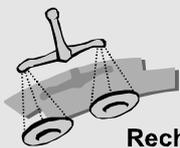
### Trennung von Anordnung und Ausführung

Der Aufbau spiegelt deutlich den *Grundsatz der Trennung von Anordnung (Soll) und Ausführung (Ist)* im Haushaltsvollzug des öffentlichen Kassenwesens wider.

Da Zahlungen an (vorherige) Anordnungen geknüpft sind, werden auch bereits entstandene, aber noch nicht zur Zahlung angeordnete Verbindlichkeiten innerhalb dieser Rechnung nicht erfasst. Auch Verfügungen, die durch bereits erteilte Aufträge festgelegt sind, werden nicht (automatisch) ausgewiesen.

### Klassische Budgetprinzipien

Eine Reihe weiterer tragender Budgetprinzipien bestimmen das staatlichen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen:



#### Rechts-Tipp

Rechtsgrundlage des haushaltswirtschaftlichen Rechnungswesens öffentlicher Verwaltungen bildet das Haushaltsrecht. Wesentliche Normen sind:

Grundgesetz (Art. 114 GG), Stabilitäts- und Wachstumsgesetz (StabG), Bundes- (BHO) und Landeshaushaltsordnung (LHO, IV. Teil), Haushaltsgrundsätzegesetz (§§ 32-41 HGrG)

- **Vollständigkeit** (Ausweis *aller* zu erwartende Einnahmen und Ausgaben)
- **Klarheit** (Übersichtlichkeit)
- **Einheit** (Ansätze innerhalb *eines einzigen* Haushaltsplans)
- **Genauigkeit** (Ansatz in der *tatsächlich erwarteten Höhe*)
- **Vorherigkeit** (Feststellung des Haushaltsplans *vor* Beginn der geplanten Periode)

- **Spezialität** (Bindung der Ausgaben *qualitativ* an die vorgesehenen Zwecke, *quantitativ* in der vorgesehenen Höhe und *zeitlich* ausschließlich innerhalb des vorgesehenen Zeitraums)

- **Öffentlichkeit.**

### Mangelnde Flexibilität ...

In der ursprünglichen strengen Form gibt die Kameralistik also für jeden einzelnen Titel einen verbindlichen (Höchst-)Wert als Haushaltsansatz vor. Sind die Mittel eines Titel-Ansatzes – z. B. „Geschäftsbedarf“ – ausgeschöpft, so ist eine weitere Ausgabe für diesen Zweck im laufenden Haushaltsjahr aufgrund der strengen Zweckbindung der Ausgaben nicht mehr ohne weiteres möglich.

Die kameralistische Buchführung ist damit in ihrem Kern stark auf den Nachweis der ordnungsgemäßen Mittelverwendung ausgerichtet. Ausgaben legitimieren sich in diesem System schon alleine dadurch, dass die einzelnen Titelansätze eingehalten werden.

„Erfolg“ ist im Sinne eines realisierten Vollzugs des Haushaltsplans zu verstehen.

Die mangelnde Deckungsfähigkeit, bei der Reste bei einem Titel zur Deckung von überzogenen, anderen Titeln verwendet werden können sowie die mangelnde Übertragbarkeit von Restmitteln des Vorjahres in das nächste Haushaltsjahr (Stichwort: „Dezemberfieber“) sind wesentliche Schwachpunkte dieser Konstruktion.

**... führt zur  
Fortentwicklung des  
Haushaltswesens**

Im Zuge der Fortentwicklung des Haushaltswesens wurden die Haushalte daher flexibilisiert, Titelstrukturen vergrößert. Im Extremfall des Globalhaushalts wird nur noch ein einziger Titel ausgewiesen, aus dem alle Ausgaben bestritten werden können.<sup>11</sup>

Abbildung A 1.14-2 (siehe nachfolgende Seite) zeigt einen solchen Ausweis im Landeshaushaltsplan Hessen für die Hochschule RheinMain.<sup>12</sup>

### 3.2 Bestandteile des kameraleen Jahresabschlusses

Die jährliche Jahresrechnung (§§ 80ff. BHO/LHO) besteht aus:

**Jahresrechnung**

1. einem kassenmäßigem Abschluss (Kassenrechnung), der den Geldbestand als Unterschied zwischen den Ist-Einnahmen und den Ist-Ausgaben eines Haushaltsjahres ermittelt sowie
2. einem rechnungsmäßigen Abschluss (Haushaltsrechnung) in der Form eines Soll-Ist-Vergleichs in der Ordnung des Haushaltsplans. Darin werden die Ist-Einnahmen und -Ausgaben den veranschlagten Einnahmen und Ausgaben gegenübergestellt und um die Haushaltsreste und/oder Vorgriffe ergänzt.

---

<sup>11</sup> Aufgrund der notwendigen Trennung von *konsumtiven* (d. h. laufenden) und *investiven* Ausgaben (Ausgaben für Investitionen) sind es in der Praxis regelmäßig zwei Globaltitel.

<sup>12</sup> Am 01. September 2009 hat sich die ehemalige Fachhochschule Wiesbaden umbenannt in Hochschule RheinMain University of Applied Sciences, Wiesbaden Rüsselsheim Geisenheim.

Hochschulische Mittelbewirtschaftung und -verteilung im Wandel

Kapitel 15 20 Fachhochschule Wiesbaden				
Kapitel Titel	ZWECKBESTIMMUNG ERLÄUTERUNGEN	Ansatz 2009 EUR	Ansatz 2008 EUR	IST 2007 EUR
Funkt.- Kennziffer				
15 20	Fachhochschule Wiesbaden			
	A U S G A B E N			
	Ausgaben für Zuweisungen und Zuschüsse mit Ausnahme für Investitionen (Übertragungsausgaben)			
685	136 Zuschüsse für laufende Zwecke an öffentliche Einrichtun- gen .....	48 382 100	41 529 000	38 370 296
Erläuterungen: Veranschlagt ist der im Erfolgsplan ermittelte Zuschussbedarf.				
Sonstige Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen (Sonstige Investitionsausgaben)				
894	136 Zuschüsse für Investitionen an öffentliche Einrichtungen ...	670 000	670 000	670 000
Erläuterungen: Veranschlagt ist der Zuschussbedarf gemäss Finanzplan.				

Abb. A 1.14-2 Kameraler Ausweis eines Hochschul-Globalhaushalts

### 3.3 Zwischenfazit

#### Kameralistik als Geld- verbrauchsrechnung

Hauptaufgabe der Kameralistik ist die „Budgetkontrolle“. Daher ist sie als ein rein zahlungsorientiertes Rechnungskonzept (*Cash-Accounting* mit den Rechengrößen: Einzahlung/Auszahlung) ausgestaltet.<sup>13</sup>

Dies impliziert eine fehlende systematische Fortschreibung des (Sach-)Vermögens und des Kapitals.

<sup>13</sup> Durch die Einbeziehung von Forderungen und Schulden kann es zum *Accrual-Accounting* ausgeweitet werden.

Die starke juristische Perspektive zielt auf die Kontrolle von Recht- und Ordnungsmäßigkeit (des Vollzugs).

**Dominanz der Kontrolle der Rechtmäßigkeit**

Tabelle A 1.14-2 fasst die wesentlichen Charakteristika der Kameralistik zusammen.

	„Kameralistik“ (kameralistische Buchführung)	„Doppik“ (doppelte bzw. kaufmännische Buchführung)
Rechnungszweck	Nachweis der Einhaltung der Haushaltsansätze	Nachweis des kaufmännischen Erfolgs
Wichtige Rechtsgrundlagen/Kodizes	Haushaltsgrundsätze-gesetz (HGrG), Bundes- und Landes-Haushaltsordnung (BHO/LHO)	Handelsgesetzbuch (HGB); Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)
Geschichtliche Herkunft	Merkantilismus (Kameralwissenschaften) 17./18. Jh.	Italienische Handelshäuser etwa ab 1300 n.Chr.
Rechengröße	Einzahlung (Einnahme) und Auszahlung (Ausgabe)	Ertrag und Aufwand
Kontierungsobjekt	einseitige Konten (für jeden Titel des Haushaltsplans)	zweiseitige Konten mit „Soll“ und „Haben“ (für jedes Bestandskonto der Bilanz)
Buchungsanlass	Soll-Anordnung	Geschäftsvorfall
Bestimmender Zeitpunkt für den Buchungsausweis	Zahlungszeitpunkt („Kassenwirksamkeitsprinzip“)	Verursachungszeitpunkt (periodengerecht)
Umfang	nur zahlungswirksame Vorgänge	sämtlicher Ressourcenverbrauch
Abschluss bzw. Hauptrechnungen	Haushaltsrechnung (Jahresrechnung)	Bilanz (Vermögensrechnung) und Gewinn- und Verlustrechnung (Ergebnisrechnung); Finanzierungsrechnung
Rechnungsverbund	nur teilverbunden	vollverbundene Erfolgs- und Bestandsrechnungen
Orientierung	Inputorientierung	Vor allem in Verbindung mit Kostenrechnung; Outputorientierung
Charakterisierung	Geldverbrauchsrechnung	Ressourcenverbrauchsrechnung

**Tab. A 1.14-2 Unterschiede zwischen Kameralistik und Doppik**

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist ein *rein finanzwirtschaftliches* Rechnungssystem für eine einzelwirtschaftliche Steuerung alleine nicht ausreichend.

## 4. Doppelte Buchführung

### Begriff und Herkunft

Die doppelte Buchführung wird in italienischen Handelshäusern etwa ab 1300 n.Chr. verwendet und diente anfangs vor allem dazu, durch die systematische Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle auf zwei Konten Rechenfehler zu vermeiden. Innerhalb der öffentlichen Verwaltung wird ein darauf aufbauendes Rechnungswesensystem häufig mit dem Akronym „Doppik“ (abgeleitet von: *doppelte Buchführung in Konten*) umschrieben.

Als „doppelt“ kann die Buchführung vor allem aus zwei Gründen bezeichnet werden:

1. es existieren zwei Verrechnungskreise, die den (betriebswirtschaftlichen) Erfolg in zweifacher Weise – also doppelt – ermitteln<sup>14</sup>
2. es erfolgt eine zweifache Buchung: auf einem Konto im Soll und als Gegenbuchung auf einem Konto im Haben („Keine Buchung ohne Gegenbuchung“).

### 4.1 Wesen und Grundbegriffe der Doppik

#### Rechnungsziel/-zweck

Die Finanzbuchhaltung zielt darauf ab, Höhe und Zustandekommen des Gewinns (resp. Verlustes) transparent auszuweisen; sie bildet die Grundlage für den zu erstellenden kaufmännischen Jahresabschluss.

#### Zweiseitiges Sachkonto

Elementares Kontierungsobjekt ist das (Sach-)Konto, das in der Doppik aus zwei Seiten (Soll und Haben) besteht: auf der einen Seite werden Zunahmen (Mehrungen), auf der anderen Seite Minderungen verzeichnet.

#### Kontenrahmen/ Kontenplan

Das systematische Verzeichnis aller in einer Organisation tatsächlich verwendeten Konten wird Kontenplan genannt. Der Kontenplan ist somit ein betriebs- bzw. hochschulindividueller Plan. Er leitet sich aus einem Kontenrahmen her, der als *allgemeines* Ordnungsgerüst 10 Kontenklassen mit entsprechenden Kontengruppen und Konten zur Verfügung stellt (vgl. Abb. A 1.14-3).

<sup>14</sup> Die Erfolgs- bzw. Gewinnermittlung erfolgt als Aufwands- und Ertragsvergleich über die Konten der „Gewinn- und Verlustrechnung“ (GuV) sowie durch Bilanzvergleich zweier aufeinanderfolgenden Bilanzen hinsichtlich der Veränderung der Position „Eigenkapital“ (Reinvermögensvergleich).

**Beispiel:**

Konto 60210000 Aufw. f. Büromaterial (Kontenklasse 6: Aufwendungen)

Kontenklasse			
0	Sachanlagen	Aktiva	Bilanz
1	Finanzanlagen		
2	Umlaufvermögen	Passiva	
3	Eigenkapital, Rückstellungen		
4	Verbindlichkeiten		
5	Erträge	Erträge	Erfolgsrechnung
6	Aufwendungen	Aufwendungen	
7	weitere Aufwendungen		
8	Eröffnungs- und Abschlußkonten		Eröffnung/Abschluß
9	Kosten- und Leistungsrechnung		KLR

**Abb. A 1.14-3** Beispiel eines Kontenrahmens (vereinfacht)<sup>15</sup>

Buchungen erfolgen nie ohne einen entsprechenden Buchungsbeleg („Keine Buchung ohne Beleg“). Als Schriftstück bestätigt er die Richtigkeit der Angaben über den zu buchenden Geschäftsvorfall.

**Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)**

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) umfassen neben diesem Belegprinzip eine Reihe von weiteren Grundsätzen wie z. B. die der

- **Klarheit und Übersichtlichkeit**
- **Vollständigkeit und Richtigkeit**
- **Identität/Stetigkeit** (Jahresabschlüsse müssen im zeitlichen Verlauf vergleichbar sein)
- **Wesentlichkeit** (bei der Rechnungslegung ist von Bedeutung, welche Informationen für den Adressaten wesentlich sind).

Für die öffentliche Verwaltung werden auch Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) diskutiert. Neben die oben genannten, treten z. B. die beiden folgenden Grundsätze hinzu:

- **Öffentlichkeit** und
- **Recht- & Ordnungsmäßigkeit.**

<sup>15</sup> Gliederungssystematik des auf dem Industriekontenrahmen (IKR) des Bundes der deutschen Industrie (1986) basierenden Hessischen Hochschulkontenrahmens (HHKR).

Die Finanzbuchhaltung ist auf die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen ausgerichtet (vgl. Abschnitt 2.2). Ihr Erfolgsbegriff hebt sich daher vom kameralistischen Verständnis deutlich ab:

„Erfolg“ ist im Sinne der Substanzerhaltung des sachlichen Ressourcenbestandes zu verstehen.

### 4.2 Bestandteile des kaufmännischen Jahresabschlusses

#### Vermögensrechnung

Im Zentrum des Jahresabschlusses steht die Bilanz. Sie dokumentiert als Vermögensrechnung *zeitpunktbezogen* (z. B. zum 31.12.) den *Bestand* an Vermögen und Schulden in Form der in Abbildung A 1.14-4 dargestellten Grundstruktur. Da ihre Passivseite als Mittelherkunft, ihre Aktivseite als Mittelverwendung zu verstehen ist, ist sie im formalen Sinne immer ausgeglichen (Aktiva = Passiva).

<i>Aktiva</i>	<b>Vermögensrechnung</b>	<i>Passiva</i>
<p><b>Anlagevermögen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Immaterielles Vermögen</li> <li>- Sachanlagen</li> <li>- Finanzanlagen</li> </ul> <p><b>Umlaufvermögen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Vorräte</li> <li>- Forderungen</li> <li>- Kasse, Bank</li> </ul>	<p><b>Eigenkapital</b> (Nettoposition)</p> <p><b>Fremdkapital</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Rückstellungen</li> <li>- Verbindlichkeiten</li> </ul>	
<p><i>Vermögen</i> <i>Mittelverwendung</i></p>	<p><i>Kapital</i> <i>Mittelherkunft</i></p>	

**Abb. A 1.14-4 Bilanzstruktur (vereinfacht)**

#### Inventar durch Inventur

Die erstmalige Aufstellung einer Bilanz – z. B. nach einem Wechsel von Kameralistik auf Doppik – führt zur Eröffnungsbilanz. Grundlage der Ausweisungen von Anlagevermögen (= langfristig nutzbare Güter, wie Geräte und Maschinen) und Umlaufvermögen (= Nutzungsdauer unter einem Jahr) ist das durch Inventur gewonnene Inventar.

#### Auflösung der Bilanz in Konten

Durch die täglichen Geschäftsvorfälle werden die Werte der Vermögensrechnung ständig verändert. Da eine tägliche Aufstellung der Bilanz aber unpraktikabel wäre, wird die Bilanz „aufgelöst“, indem für jede Bilanzposition ein eigenes Konto angelegt wird. Jedes dieser

Konten wird dann innerhalb der Finanzbuchhaltung bis zum nächsten Bilanzstichtag fortgeschrieben.

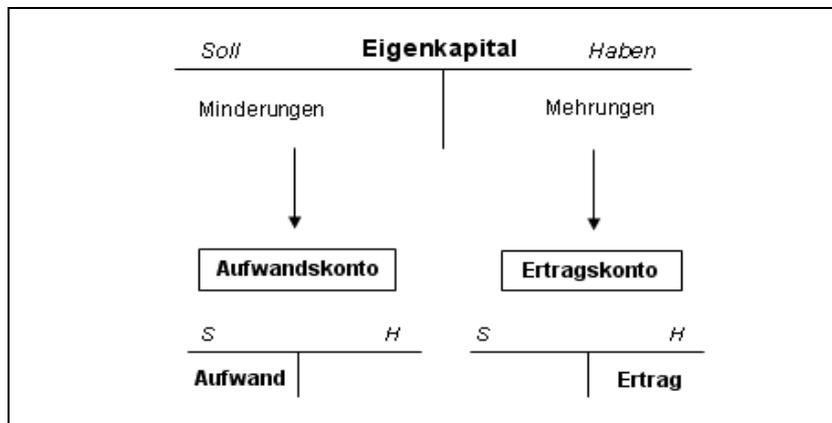
Die so entwickelten Konten werden als Bestandskonten bezeichnet, da sie eine Bestandsposition aus der Bilanz repräsentieren.

Das Konto zur Bilanzposition „Eigenkapital“<sup>16</sup> (= Eigenkapitalkonto) wird im Gegensatz zu den anderen Bestandskonten durch eine Menge von Erfolgskonten, nämlich den Aufwands- und Ertragskonten, weiter untergliedert (vgl. Abb. A 1.14-5). Aufwendungen mindern das Eigenkapital, Erträge erhöhen es.

Die Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen erfolgt zeitraumbezogen innerhalb der zweiten zentralen Komponente des doppelten Rechnungswesenssystems, der Ergebnisrechnung (Erfolgsrechnung/Gewinn- und Verlustrechnung).

**Ergebnisrechnung**

In der Ergebnisrechnung erfolgt der Ausweis des Ressourcenverbrauchs (Aufwand) und des Ressourcenaufkommens (Ertrag) unabhängig von deren Zahlungswirksamkeit.



**Abb. A 1.14-5 Aufwands- und Ertragskonten**

Die liquiditätsorientierte Sicht (vgl. Kameralistik) wird ergänzend durch die Finanzrechnung (Kapitalflußrechnung/Cash-flow-Rechnung) abgebildet. Als Gegenüberstellung von Einzahlungen und Aus-

**Finanzrechnung**

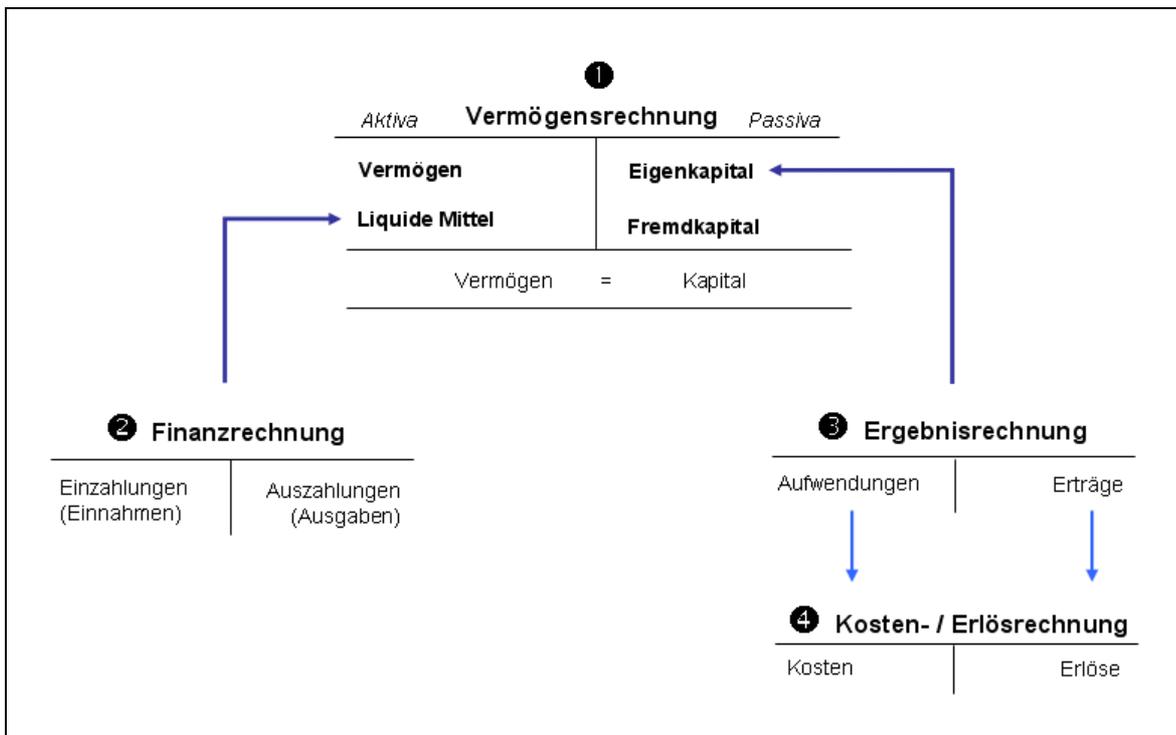
<sup>16</sup> Innerhalb des öffentlichen Rechnungswesens wird besser von „Nettoposition“ gesprochen. „Netto“ daher, weil diese Position die in der Bilanz noch verbleibende „Lücke“ nach Erhebung der Vermögens- und Schuldwerte im Zuge der Eröffnungsbilanz schließt und somit für das „Eigenkapital“ steht.

Hochschulische Mittelbewirtschaftung und -verteilung im Wandel

zahlungen erklärt sie das Zustandekommen der Änderung der Position „Bestand an liquiden Mitteln“ innerhalb der Vermögensrechnung.<sup>17</sup>

**Integrierte Verbundrechnung**

Die drei Komponenten des so gestalteten öffentlichen Rechnungswesens stellen sich als eine „Integrierte Verbundrechnung“ (IVR) dar: Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung sind, wie in Abbildung A 1.14-6 dargestellt, systematisch miteinander verbunden.



**Abb. A 1.14-6** **Drei bzw. Vier-Komponenten-Rechnungssystem**  
(Darstellung in Anlehnung an Lüder, 2001, S. 37)

**Kostenrechnung**

Aufbauend auf der Ergebnisrechnung kann die Kostenrechnung als vierte Komponente hinzutreten.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Über die ganze Lebensdauer (Totalperiode) der Hochschule/Einrichtung betrachtet, sind die korrespondierenden Größen der Finanzrechnung und der Ergebnisrechnung wertgleich, nicht jedoch in einer konkreten Jahresperiode.

<sup>18</sup> Vgl. hierzu den gesonderten Beitrag A 1.7 zur Hochschulkostenrechnung.

Der Jahresabschluss wird ergänzt durch:

**Ergänzende Bestandteile  
des Jahresabschlusses**

- **Anhang** (z. B. Anlagen-, Forderungs-, Rückstellungs- und Verbindlichkeitspiegel = Übersichten)
- **Lagebericht** (Geschäftsbericht, Rechenschaftsbericht)
- **Prüfung nach § 53 HGrG zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung**<sup>19</sup> (z. B. Aufbau- und ablauforganisatorische Grundlagen, Planungswesen, Interne Revision, Vergaberegungen u. a.).

### 4.3 Zwischenfazit

Hauptaufgabe der Doppik ist die Ermittlung des Periodenerfolgs. Als Erfolgsrechnung (Rechengrößen: Ertrag/Aufwand) schließt sie auch Nichtbargeldwerte in die Betrachtung ein.

**Doppik als Ressourcen-  
verbrauchsrechnung**

Dadurch erfolgt eine systematische Fortschreibung des (Sach-) Vermögens und des Kapitals.

Die wesentlichen Charakteristika der Doppik sind in Tabelle A 1.14-2 auf Seite 13 in Abgrenzung zur Kameralistik zusammengefasst.

---

<sup>19</sup> Dies erfolgt anhand eines Fragenkatalogs nach IDW PS 720. (Siehe hierzu die Homepage des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) unter: <http://www.idw.de>.)

## 5. Geschäftsvorfälle im Vergleich

Anhand von zwei beispielhaften Geschäftsvorfällen sollen die beiden, aus den unterschiedlichen zugrundeliegenden Rechengrößen (Auszahlung/Einzahlung einerseits und Aufwand/Ertrag andererseits) resultierenden Wesensmerkmale zwischen Kameralistik und Doppik noch einmal abschließend verdeutlicht werden.<sup>20</sup>

### 5.1 Verkauf von Anlagevermögen

#### Beispiel 1: Verkauf einer Immobilie

**Darstellung/Auswirkung in Kameralistik und Doppik**

Während in der Kameralistik steigende Einnahmen, die aus dem Verkauf der Immobilie stammen, eine (Vermögens-)Verbesserung signalisieren (Kassenguthaben steigt um 200 GE), weist die Doppik in Form der Vermögensrechnung (Bilanz) nach, dass es in Wirklichkeit zu *keiner Veränderung der Vermögensposition* gekommen ist (vgl. Abbildung A 1.14-7).

	<u>vorher</u>		<u>nachher</u>	
	Bilanz		Bilanz	
	Aktiva	Passiva	Aktiva	Passiva
<u>Doppik</u>	Anlagevermögen	Eigenkapital	Anlagevermögen	Eigenkapital
	<b>Immobilien 900</b>	EK 200	<b>Immobilien 700</b>	EK 200
	Umlaufvermögen	Fremdkapital	Umlaufvermögen	Fremdkapital
	<b>Kasse 100</b>	FK 800	<b>Kasse 300</b>	FK 800
	Summe: 1.000	Summe: 1.000	Summe: 1.000	Summe: 1.000
<u>Kameralistik</u>	<b>Geldbestand (Kasse) 100</b>		<b>Geldbestand (Kasse) 300</b>	

Abb. A 1.14-7 Auswirkungen „Verkauf von Sachvermögen“ in Kameralistik und Doppik

Zwar steigt – analog zum Ausweis der Kameralistik – der Kassenbestand (im Beispiel: von 100 GE auf 300 GE), die Vermögensposition „Gebäude“ jedoch sinkt in gleichem Ausmaß (von vorher 900 GE auf 700 GE), die Gesamtvermögensposition ist also unverändert. (Es liegt

<sup>20</sup> Vgl. Abschnitt 2.2 (Seite 5) „Zweifacher Bruch zu Einnahmen/Ausgaben“

lediglich ein sog. *Aktivtausch* vor, bei dem sich ein Vermögensposten in gleichem Maße reduziert, wie sich ein anderer erhöht.)

Kameralistik: **fehlende Integration des Sachvermögens!**

## 5.2 Zukünftige Pensionszahlungen

### Beispiel 2: zukünftige Pensionszahlungen für einen heute tätigen Wissenschaftler

Auch in diesem Fall zeichnet die Kameralistik ein anderes Bild der Lage als es das auf der Grundlage der doppelten Buchführung ausgestaltete Rechnungswesen tut: Als reine Geldverbrauchsrechnung ist die kameralistische Buchführung auf das (aktuelle) Haushaltsjahr bezogen. Im aktuellen Jahr ist jedoch (noch) kein Geldabfluss feststellbar, da es sich im Beispiel um *zukünftige* Pensionszahlungen handelt. Innerhalb der Kameralistik erfolgt kein Ausweis zukünftiger Geldabflüsse im aktuellen Haushaltsjahr; zukünftige Pensionen spielen somit buchhalterisch (im Heute) keine Rolle.

**Darstellung/Auswirkung  
in der Kameralistik**

Die Doppik und Kostenrechnung jedoch verstehen den Tatbestand grundsätzlich anders: da die Leistung des Wissenschaftlers heute, d.h. im aktuellen Geschäftsjahr, erbracht wird, sind die zukünftigen Pensionszahlungen Teil der heutigen *Inanspruchnahme der „Produktionsleistung“ des Wissenschaftlers*, sind durch die gegenwärtige Leistungserbringung *verursacht*. Daher erfasst die Finanzbuchhaltung im aktuellen Haushaltsjahr als (anteiligen) Ausweis dieser zukünftigen Verpflichtung einen Aufwand in Form einer Pensionsrückstellung. Durch diese Rückstellung werden also innerhalb der Buchhaltung Ausgaben der Zukunft in die Gegenwart transformiert, werden Ausgaben *periodisiert*.<sup>21</sup>

**Darstellung/Auswirkung  
in der Doppik**

Kameralistik: **fehlende** (haushaltsjahrübergreifende) **Periodisierung!**

---

<sup>21</sup> Vgl. hierzu auch Abb. A 1.7-2 auf Seite 12 des Beitrags zur „Hochschulkostenrechnung“ in diesem Handbuch.

## 6. Fazit

### Kerndefizite der Kameralistik

Die Kameralistik ist einseitig finanzwirtschaftlich ausgerichtet. Ein Öffentliches Rechnungswesen muss aber auch den Mitteleinsatz im Sinne des Einsatzes von Produktionsfaktoren und damit den Verbrauch von Sachvermögen darstellen. Dies setzt eine umfassende Bestandsrechnung (Vermögensrechnung) voraus.

Außerdem besteht die Notwendigkeit, die Zahlungsströme hinsichtlich (des Zeitpunktes) ihrer Verursachung durch den Leistungsprozess periodengerecht abzugrenzen.

#### Kerndefizite der Kameralistik:

- mangelnde Berücksichtigung des Sachvermögenverbrauchs
- mangelnde Berücksichtigung künftiger Belastungen aus vergangenem oder heutigem Handeln

### Vorteile der Doppik

Die Doppik hingegen ist auf die vollständige Erfassung der Finanz- und Sachvermögensänderungen („Reinvermögen“) (*Full-Accrual-Accounting*) hin angelegt. Als 3- bzw. 4-Komponentenrechnung verbindet sie Finanz-, Vermögens- und Erfolgsrechnung zzgl. einer Kostenrechnung systematisch zu einer „Integrierten Verbundrechnung“.

#### Vorteile der Doppik:

- Berücksichtigung des Finanz- und Sachvermögenverbrauchs
- Berücksichtigung künftiger Belastungen aus vergangenem oder heutigem Handeln
- Systematischer Verbund ihrer Teilrechnungen

### Gemeinsame Nachteile

Beide Buchführungssysteme dienen der Erfassung und Dokumentation der jeweils abbildbaren Geschäftsvorfälle. Beide Rechnungsstile sind somit rein Vergangenheitsorientiert und dadurch noch *zu wenig entscheidungsorientiert* ausgerichtet.

Die Ausgestaltung eines auf der doppelten Buchführung basierenden Rechnungswesens für Wissenschaftseinrichtungen muss unter Würdigung der folgenden Spezifika erfolgen:

**Notwendigkeit der Berücksichtigung der Spezifika von Hochschulen**

- Die fehlende Gewinnerzielungsabsicht stimmt nicht mit der Zielrichtung der Doppik überein, den Periodenerfolg zu ermitteln. Gerade nichtfinanzielle Zielsetzungen haben erhebliche Bedeutung.
- Dominanz der Sachziele (= Hochschulaufgaben i.S. von „Betriebszweck“) gegenüber den Formalzielen (Liquidität, Rentabilität etc.).
- Die Effizienz von Forschung, Lehre und Studium ist schwer über das Rechnungswesen „einzufangen“; auch, da der „Markt“ fehlt, der die Leistungen monetär bewerten würde. Hier können eher die Hochschulkostenrechnung und Kennzahlensysteme Orientierung geben.
- In einem nicht mehr nur rein rechnungswesenbezogenen Begriffsverständnis von Bilanzierung (Accounting), können „Wissensbilanzen“ eine sinnvolle Ergänzung der Bilanzierung sein.<sup>22</sup>

Dennoch lassen sich unterschiedliche Steuerungslogiken identifizieren, die den Rechnungsstilen implizit zu Grunde liegen und in der Gesamtwürdigung für die Doppik sprechen:

**Unterschiedliche Steuerungslogiken**

1. In der kameralistischen Welt legt der Politiker für zukünftige Haushalte titelscharf bestimmte Geldmengeneinsatzgrößen fest („Inputorientierung“ kameraler Haushalte). Letztendlich sollen durch die festgelegten Geldäquivalente für die Inputfaktoren (Menschen, Maschinen, Material) natürlich bestimmte Leistungen („Outputs“) und durch diese wiederum bestimmte Wirkungen – die politischen Ziele – erreicht werden. Einem Haushaltsplaner der kameralistischen Welt müssten damit – zumindest idealtypisch – sämtliche Beziehungen zwischen Einsatzmengen der Inputfaktoren und den dadurch produzierbaren Ausbringungsmengen (Outputs) – also sämtliche Produktionsfunktionen – bekannt sein.

Die impliziten Vorstellungen der Kameralistik von Politik, Verwaltung und Ökonomie können vor diesem Hintergrund pointiert wie folgt beschrieben werden:

<sup>22</sup> Die Aufstellung von Wissensbilanzen ist für Österreichische Universitäten Pflicht (§ 13 Abs. 6 Universitätsgesetz 2002). Siehe z.B.: Universitätsbericht 2008 des Österreichischen Ministeriums für Wissenschaft und Forschung. Download unter: [http://www.bmwf.gv.at/uploads/tx\\_bmwfcontent/Universitaetsbericht\\_2008.pdf](http://www.bmwf.gv.at/uploads/tx_bmwfcontent/Universitaetsbericht_2008.pdf), S. 49.

- Politiker ist „allwissend“
- Beamte in der nachgeordneten Verwaltung haben reine Ausführungsfunktion
- Aufgabe des Rechnungswesens ist die Unterstützung der formalen Rechenschaftslegung und Kontrolle.

2. Diese Steuerungslogiken sind unter den heutigen Bedingungen einer demokratischen Staatsverfassung und einer (Um-)Welt, die komplex und turbulent ist, als überkommen zu klassifizieren. Ein Parlament kann nicht mehr - wie einst der Monarch - im Detail einzelne Ausgabenhöhen mit der Vorstellung, dass es dadurch sichergestellt hat, dass bestimmte *Wirkungen* („*Outcome*“) erzielt werden, verbindlich festlegen. Die Legitimation von Ausgaben ergibt sich heute durch die mit ihnen erzielten Wirkungen und nicht alleine nur aufgrund ihrer formalen Rechtmäßigkeit. Ein wichtiges Rechnungsziel liegt in der Sicherstellung eines *wirtschaftlichen* Mitteleinsatzes.

Skizziert man das Verständnis des „New Public Management“ von Politik, Verwaltung und Ökonomie, so kann dies als Gegenbild zu oben pointiert wie folgt beschrieben werden:

- Politikern (allgemeiner: jeder hierarchisch höheren Ebene) fehlt es an Wissen, wie Mittel „vor Ort“ zieladäquat eingesetzt werden können/müssen
- Die Verwaltung hat eigenständige Aufgaben: wirtschaftlicher Mitteleinsatz zur Erfüllung vorgegebener Ziele
- Aufgabe des Rechnungswesens ist die Dokumentation des eingetretenen Ressourcenverzehr und die Darstellung der Vermögenslage. Steuerungspotenziale sollen erschlossen werden.

### Face Reality

Es zeigt sich, dass die beiden Rechnungsstile nicht nur unterschiedlich umfassend ökonomische Tatbestände abbilden, sondern ihnen auch unterschiedliche Vorstellungen über Aufgabe und Verantwortung von Politik und Gesellschaft sowie dem Rechnungswesen an sich zugrunde liegen. Die Wahl des Rechnungsstils beinhaltet demnach weit mehr, als nur die Wahl einer bestimmten Rechenmethode. Aufgabe des Hochschul-Rechnungswesens sollte es sein, den im Rahmen der Leistungserbringung (Lehre, Forschung, Weiterbildung etc.) eingetretenen Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht auszuweisen. Mit diesem Blick des „true and fair views“ stellt es sich als ein wichtiger Teil eines zielorientierten Informationssystems dar.

## Literatur

### A. Beiträge in Handwörterbüchern:

Zwei Handwörterbücher aus der Enzyklopädie der Betriebswirtschaftslehre informieren mit einer Reihe von Stichworten in umfassenden Überblicksartikeln zum Thema Rechnungswesen (HWU) bzw. Öffentliche Betriebswirtschaft (HWÖ):

- [1] Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling (HWU) (2002), hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Alfred Wagenhofer. 4., völlig neu gestaltete Aufl. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- [2] Handwörterbuch der Öffentlichen Betriebswirtschaft (HWÖ) (1989), hrsg. von Klaus Chmielewicz und Peter Eichhorn. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.

### B. Monografien:

Die nachfolgenden drei Einführungen in die Buchführung, die ersten beiden in die allgemeine Technik der Buchführung, Raupach/Stangenberg speziell zugeschnitten auf die Doppik in öffentlichen Verwaltungen, sind über ihre Bibliothek eventuell für Sie kostenfrei online im Volltext zugänglich:

- [3] Auer, Benjamin (2008): Grundkurs Buchführung. 2., vollständig überarb. u. erw. Aufl., hrsg. von Luise Hölscher. Wiesbaden: Gabler.
- [4] Ratasiewicz, Danuta (2008): Schnelleinstieg Finanzbuchhaltung. Planegg/ München: Haufe.
- [5] Raupach, Björn/Stangenberg, Katrin (2009): Doppik in der öffentlichen Verwaltung. Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete. 2., überarb. u. erw. Aufl., Wiesbaden: Gabler.

Weitere Empfehlungen sind:

- [6] Bals, Hansjürgen (2005): Neue Haushaltssteuerung, in: Blanke, Bernhard u. a. (Hrsg.): Handbuch zur Verwaltungsreform. 3., völlig überarb. u. erw. Aufl. Wiesbaden: VS Verlag, S. 329-341.
- [7] Beyer, Lothar/Kinzel, Hans Georg (2005): Öffentliches Rechnungswesen: Kameralistik oder Doppik? in: Blanke, Bernhard u. a. (Hrsg.): Handbuch zur Verwaltungsreform. 3., völlig überarb. u. erw. Aufl. Wiesbaden: VS Verlag, S. 351-360.
- [8] Eisele, Wolfgang (2002): Technik des betrieblichen Rechnungswesens. Buchführung und Bilanzierung. Kosten- und Leistungsrechnung. Sonderbilanzen. 7., vollst. überarb. u. erw. Aufl., München: Vahlen.
- [9] Lüder, Klaus (2001): Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen. Anforderungen, Konzept, Perspektiven. (Modernisierung des öffentlichen Sektors, Bd. 18) Berlin: Edition Sigma.