Fachbereich WD 4

Kameralistik und Doppik im Rahmen der Haushaltswirtschaft von Gebietskörperschaften

Status Quo auf Bundesebene sowie relevante Aspekte im Hinblick auf Reformüberlegungen und Erfahrungen auf nationaler und internationaler Ebene

© 2025 Deutscher Bundestag

Kameralistik und Doppik im Rahmen der Haushaltswirtschaft von Gebietskörperschaften
Status Quo auf Bundesebene sowie relevante Aspekte im Hinblick auf Reformüberlegungen und Erfahrungen auf nationaler und internationaler Ebene

Aktenzeichen:	WD 4 - 3000 - 036/25
Abschluss der Arbeit:	29.9.2025
Fachbereich:	WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	**Einführung**	**5**
2.	**Status Quo der Haushaltswirtschaft auf Bundesebene**	**5**
2.1.	Haushaltsplanung	6
2.2.	Rechnungslegung	7
2.2.1.	Haushaltsrechnung	7
2.2.2.	Vermögensrechnung	7
2.2.2.1.	Übersicht: Aufbau der Vermögensrechnung des Bundes	8
2.2.2.2.	Kritik an dem Informationsgehalt der Darstellung	10
2.2.2.3.	Modernisierungen und aktuelle Entwicklungen	11
2.3.	Folgerungen für die vorliegende Fragestellung	13
3.	**Staatliche Doppik**	**14**
3.1.	Haushaltsplanung	17
3.2.	Rechnungslegung	18
3.2.1.	Erfolgsrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung	18
3.2.2.	Übersicht: Drei-Komponenten-System der staatlichen Doppik	19
4.	**Einführung der staatlichen Doppik auf Bundesebene?**	**20**
4.1.	Positionen im Schrifttum	20
4.1.1.	Argumente für die Doppik	20
4.1.2.	Argumente gegen die Doppik	22
4.2.	Rechtliche Rahmenbedingungen	23
4.2.1.	Wahlmöglichkeit zwischen Kameralistik und staatlicher Doppik nach dem HGrG	23
4.2.2.	Erforderlichkeit einer kameralistischen „Nebenrechnung“?	24
4.2.3.	Kameralistische Prägung der BHO	28
4.3.	Reformschritte zur Umsetzung der Doppik	28
5.	**Erfahrungen mit der Doppik und anderen Systemen der doppelten Buchführung in Mitgliedstaaten der OECD, der EU sowie in Ländern und Kommunen in Deutschland**	**29**
5.1.	Erfahrungen in den OECD-Staaten	29
5.2.	Europäisches Vorhaben EPSAS	30
5.2.1.	Stand bei EPSAS	30
5.2.2.	Entwicklungen in den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der periodengerechten Rechnungslegung im Öffentlichen Sektor	32
5.2.3.	Entschließungen des Deutschen Bundestages	32
5.2.4.	Bericht des Bundesrechnungshofes	34
5.2.5.	Kosten der Implementierung von EPSAS	35
5.3.	Erfahrungen mit der Doppik bei Ländern und Kommunen in Deutschland	36
5.3.1.	Stand der Einführung der Doppik in den Ländern	36
5.3.2.	Erfahrungen in den Kommunen	38
5.3.2.1.	Der Weg zum Neuen Steuerungsmodell und zur Doppik	38

5.3.2.2. Einschätzungen zur Zielerreichung 40

6. Fazit 45

1. Einführung

Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) kann die Haushaltswirtschaft des Bundes und der Länder in ihrem Rechnungswesen kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung nach § 7a HGrG (staatliche Doppik) gestaltet werden.

Im Folgenden werden beide Systeme (Kameralistik und staatliche Doppik) behandelt. Hierzu wird zunächst auf den Status Quo der Haushaltswirtschaft auf Bundesebene eingegangen (2.). Anschließend werden die Merkmale der staatlichen Doppik behandelt (3.). Es folgt eine Darstellung verschiedener Aspekte, welche für die Frage der Einführung der staatlichen Doppik auf Bundesebene bedeutsam sein können (hierzu vertretene Positionen, rechtliche Rahmenbedingungen und mögliche Reformschritte (4.)). Anschließend wird auf Erfahrungen mit der Doppik sowie anderen Systemen der doppelten Buchführung in Mitgliedstaaten der OECD, der EU sowie in Ländern und Kommunen in Deutschland eingegangen (5.). Die Ergebnisse werden im Rahmen eines Fazits (6.) zusammengefasst.

2. Status Quo der Haushaltswirtschaft auf Bundesebene

Die Haushaltswirtschaft des Bundes wird nach dem Prinzip der **Kameralistik** geführt. Hierbei handelt es sich um eine Form der „Haushaltsplanung und -durchführung sowie Rechnungslegung“, welche „die Feststellung und die Erhebung von Einnahmen sowie die Bewilligung und die Bewirtschaftung von Ausgaben in der jeweiligen Haushaltsperiode zum Gegenstand“ hat.[1]

Bei der Kameralistik handelt es sich um eine Geld- und Finanzrechnung, bei der die Liquiditätssicht beziehungsweise das sogenannte Geldverbrauchskonzept im Vordergrund steht.[2] Anders als die staatliche Doppik ermöglicht die Kameralistik keine periodengerechte Ermittlung des Ressourcenverbrauchs einer Gebietskörperschaft.[3] Das Vermögen und die Schulden des Bundes werden in der Kameralistik zwar in einer Vermögensrechnung dargestellt. Deren Informationsgehalt weicht indes von der Vermögensrechnung (Bilanz) der staatlichen Doppik ab (vgl. 2.2.2.).

Im Rahmen der **erweiterten** Kameralistik wird die kamerale Grundstruktur und damit die Zahlungsorientierung grundsätzlich beibehalten und um weitere Komponenten ergänzt.[4] Als Erweiterungen kommen eine leistungsbezogene Abbildung des Ressourcenverbrauchs in Form einer

---

1 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4.

2 Statistisches Bundesamt (Destatis), Methoden der Finanzstatistiken 2022, S. 75, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finanzen/methoden-finanzstatistiken-5710001219004.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt abgerufen am 9. September 2025.

3 Ebd.

4 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 20; BT-Drs. 16/12060, S. 9.

Kosten- und Leistungsrechnung[5] sowie ein erweiterter Vermögensnachweis in Form einer Anlagenbuchhaltung in Betracht.[6] Der „Ressourcenverbrauch und/oder das Vermögen“ treten dabei ergänzend neben die für die Kameralistik charakteristische Zahlungsorientierung.[7]

Hinsichtlich der im Rahmen der Kameralistik bereitgestellten Informationen ist zwischen der Haushaltsplanung und der Rechnungslegung zu unterscheiden. Im Folgenden wird näher auf diese beiden Ebenen eingegangen.

2.1. Haushaltsplanung

Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr zu erwartenden Einnahmen, voraussichtlich zu leistenden Ausgaben und voraussichtlich benötigten Verpflichtungsermächtigungen (§ 11 Abs. 2 Bundeshaushaltsordnung (BHO)).

Hierdurch kommt das **Fälligkeitsprinzip** zum Ausdruck, welches **für die Kameralistik prägend** ist.[8] In dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zum Zweiten Nachtragshaushalt 2021[9] wird ausgeführt, dass das Prinzip der kassenwirksamen Fälligkeit keine ausdrückliche Erwähnung im Text des Grundgesetzes finde, jedoch der Sache nach in § 8 Abs. 2 Nr. 1 und 2 HGrG und § 11 Abs. 2 Nr. 1 und 2 BHO einfach-rechtlich normiert sei.[10] Das Fälligkeitsprinzip betreffe die zeitliche Zuordnung der Haushaltsmittel, wobei auf die voraussichtliche Kassenwirksamkeit, also die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen von Finanzmitteln abgestellt werde.[11] Im Haushaltsplan dürfen laut dem Gericht demnach nur diejenigen Einnahmen und Ausgaben veranschlagt werden, die im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden.[12]

Dementsprechend steht beim kameralistischen Haushaltsplan der Geldverbrauch des jeweiligen Haushaltsjahres im Vordergrund. Der Ressourcenverbrauch wird dagegen in diesem System

---

5 Nach § 6 Abs. 3 HGrG soll „in geeigneten Bereichen“ eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) eingeführt werden. Diese ist Bestandteil des internen Rechnungswesens. Mit der KLR werden die Kosten systematisch erfasst und den erstellten Leistungen verursachungs- und periodengerecht gegenübergestellt, vgl. Bundesministerium der Finanzen (BMF), Handbuch zur Standard-KLR, Stand April 2008, S. 6, abrufbar unter: https://www.verwaltungsvorschriften-im-internet.de/pdf/BMF-MHR-20080421-KF01-A001.pdf, zuletzt abgerufen am 22. September 2025.

6 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 20.

7 Ebd.

8 Vgl. Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Sachstand vom 6. Dezember 2024, „Zur Abgrenzung zwischen Kameralistik und Doppik“, WD 4 - 3000 - 080/24, S. 9, abrufbar unter: https://www.bundestag.de/resource/blob/1038064/56bcb372b4489857f7e8a49b529bc599/WD-4-080-24-pdf.pdf, zuletzt abgerufen am 25. September 2025.

9 BVerfG, Urteil vom 15. November 2023 – 2 BvF 1/22, NVwZ 2023, S. 1892 ff.

10 Ebd. S. 1900, Rn. 163.

11 Ebd.

12 Ebd.

„nicht, jedenfalls nicht periodengerecht“ abgebildet.[13] So erfolgt im Haushaltsplan keine Erfassung des Wertverlusts von Wirtschaftsgütern, etwa durch Abschreibungen.[14] Entsprechendes gilt auch für Zahlungsverpflichtungen, die erst in späteren Jahren kassenwirksam werden.[15]

Der kameralistische Haushaltsplan besteht aus Einzelplänen und dem Gesamtplan. Die Einzelpläne werden in Kapitel und Titel untergliedert. Der Gesamtplan umfasst eine Zusammenfassung der Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen der Einzelpläne (Haushaltsübersicht), eine Berechnung des Finanzierungssaldos (Finanzierungsübersicht), ergänzt um eine Darlegung der Einnahmen aus Krediten und der Tilgungsausgaben (Kreditfinanzierungsplan).[16]

2.2. Rechnungslegung

Nach **Art. 114 Abs. 1 Grundgesetz (GG)** hat der Bundesminister der Finanzen dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen.

2.2.1. Haushaltsrechnung

Die **Rechnung „über alle Einnahmen und Ausgaben“** des Bundes wird als Haushaltsrechnung bezeichnet.[17] Sie dient dem Nachweis darüber, „wie das Haushaltsgesetz und der Haushaltsplan vollzogen wurden.“[18] Zu diesem Zweck ist „darzustellen, welche Einnahmen dem Bund zugeflossen sind, welche Ausgaben getätigt wurden und in welchem Verhältnis das ‚Ist‘ der tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben zum ‚Soll‘ des Haushaltsplans steht.“[19] Dementsprechend handelt es sich um eine Geldrechnung.[20]

2.2.2. Vermögensrechnung

Die von Art. 114 Abs. 1 GG zudem verlangte **Rechnung „über das Vermögen und die Schulden“** des Bundes wird als Vermögensrechnung bezeichnet.[21] Nach § 86 BHO sind in der Vermögensrechnung der Bestand des Vermögens und der Schulden zu Beginn des Haushaltsjahres, die

---

13 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 619.

14 Ebd.

15 Ebd.

16 Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 107. EL März 2025, Art. 110 GG, Rn. 24 bis 26.

17 Ebd., Art. 114 GG, Rn. 20.

18 Ebd.

19 Ebd.

20 Ebd.

21 Ebd., Rn. 22.

Veränderungen während des Haushaltsjahres und der Bestand zum Ende des Haushaltsjahres nachzuweisen. Dementsprechend werden für die einzelnen Positionen der Vermögensrechnung Bestandsveränderungen mit und ohne Kassenwirksamkeit nachgewiesen.[22]

Bereits in der Gesetzesbegründung der Bundesregierung zum Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz wird indes darauf hingewiesen, dass die Vermögensrechnung „nicht unbedingt bewertetes Vermögen [enthält], sondern z. B. **nur einen flächenmäßigen Nachweis** der Immobilien.“[23] In der Literatur wird davon ausgegangen, dass das Sachvermögen lediglich mengenmäßig, nicht aber wertmäßig nachgewiesen werden müsse.[24]

Bestandteil der Vermögensrechnung sind zudem die Schulden des Bundes.[25] Nach „moderner Interpretation“ sind davon nicht nur die zur Haushaltsfinanzierung aufgenommenen Kredite umfasst, sondern auch sog. „implizite Schulden wie Pensionsverpflichtungen, die in der Vermögensrechnung als Rückstellungen dargestellt werden“.[26]

Aufbau und Inhalt der Vermögensrechnung ergeben sich aus den Verwaltungsvorschriften für die Buchführung und die Rechnungslegung über das Vermögen und die Schulden des Bundes (VV-ReVuS).[27] Der Aufbau der Vermögensrechnung lässt sich anhand der folgenden Darstellung veranschaulichen.

2.2.2.1. Übersicht: Aufbau der Vermögensrechnung des Bundes

Nach Nr. 1.4.3 Abs. 1 VV-ReVus wird die Vermögensrechnung in Kontenform wie folgt gegliedert:

22 BT-Drs. 20/5137, S. 24; vgl. hierzu weitergehend: Vermögensrechnung des Bundes 2024, S. 4, 62 ff. zu Bestandsveränderungen mit und ohne haushaltsmäßige Zahlung.

23 BT-Drs. 16/12060, S. 9 (Hervorhebung nur hier); vgl. hierzu auch: Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 48. EL Februar 2014, Art. 114 GG, Rn. 10; Kloepfer, Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht, 2014, § 15, Rn. 19 ff.

24 Kube, in: Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, Werkstand: 107. EL März 2025, Art. 114 GG, Rn. 22 mit weiteren Nachweisen.

25 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 48. EL Februar 2014, Art. 114 GG, Rn. 10.

26 Ebd., vgl. hierzu: Vermögensrechnung des Bundes 2024, Ziffer 4.1.

27 VV-ReVus, 3. Aktualisierung, Stand: 9. Januar 2025, abrufbar unter: https://www.verwaltungsvorschriften-im-internet.de/bsvwvbund_14032001_IIE3H300600011001001DOKCOO7005100211689780.htm, zuletzt abgerufen am 22. September 2025.

AKTIVA	PASSIVA
A. ANLAGEVERMÖGEN	**A. RÜCKSTELLUNGEN**
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
1. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werte	2. Sonstige Rückstellungen
II. Sachanlagen	**B. VERBINDLICHKEITEN**
1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte	1. Anleihen und Obligationen
2. Infrastrukturvermögen, Natur- und Kulturgüter	2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	3. Verbindlichkeiten aus Zuweisungen und Zuschüssen
III. Finanzanlagen	4. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Einrichtungen sowie gegenüber von Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
1. Anteile an verbundenen Unternehmen und Einrichtungen	5. Sonstige Verbindlichkeiten
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen und Einrichtungen	
3. Beteiligungen	
4. Ausleihungen an Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	
5. Wertpapiere des Anlagevermögens	
6. Sondervermögen ohne eigenverantwortliche Betriebsleitung	
7. Sonstige Ausleihungen	
B. UMLAUFVERMÖGEN	
I. Vorräte	
II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
1. Forderungen aus Steuern	
2. Forderungen aus Zuweisungen und Zuschüssen	
3. Forderungen gegen verbundene Unternehmen und Einrichtungen sowie gegen Unternehmen und Einrichtungen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	
4. Sonstige Vermögengegenstände	
III. Wertpapiere des Umlaufvermögens	
IV. Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten	
C. SALDO	

In Ziffer 1.4.3. Abs. 2 VV-ReVus wird zu dem Aufbau der Vermögensrechnung ausgeführt:

> „Die Vermögensrechnung umfasst grundsätzlich die in Absatz 1 ausgewiesenen Positionen und folgt damit dem Kontierungsplan nach Nr. 2.3. Die kursiv gedruckten Positionen ‚Immaterielle Vermögensgegenstände', ‚Technische Anlagen und Maschinen, andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung' werden als bewegliche Sachen des Anlagevermögens (Nr. 3.2) aktuell **nicht wertmäßig, sondern mengenmäßig** in Bestandsverzeichnissen (Nr. 1.3.3, Anhang 6) nachgewiesen. Gleiches gilt für ‚Vorräte'. Die kursiv gedruckten Positionen ‚Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte' sowie ‚Infrastrukturvermögen, Natur- und Kulturgüter' werden **flächenmäßig** im Liegenschaftsnachweis (Nr. 1.3.3, Anhang 3) nachgewiesen."[28]

2.2.2.2. Kritik an dem Informationsgehalt der Darstellung

In der Literatur wird kritisiert, dass der Bund bisher „über kein integriertes Haushaltssystem" verfüge, „das eine Bestandsrechnung einerseits mit einer Aufwands- und Ertragsrechnung oder zumindest einer Finanzbuchhaltung andererseits verbindet."[29]

Der Bundesrechnungshof führt in seinen Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes vom 11. Dezember 2024 bezüglich der Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2023 Folgendes aus:

> „Die Vermögensrechnung bildet Vermögen und Schulden des Bundes nur teilweise ab. Seit einigen Jahren ergänzt das BMF das Zahlenwerk schrittweise. Wichtige Positionen für eine vollständige Vermögensrechnung fehlen aber weiterhin. Andere wesentliche Vermögenspositionen sind **noch nicht wertmäßig erfasst**. Dazu gehören das **Infrastrukturvermögen** sowie das **bewegliche Sachvermögen**. Auch geben bereits ausgewiesene Positionen teilweise nur bedingt die tatsächliche Vermögenslage wieder."[30]

In der Literatur wird (ebenfalls bezüglich der Vermögensrechnung des Bundes für das Haushaltsjahr 2023) kritisiert, dass „etwa das Infrastrukturvermögen des Bundes nicht in Euro, sondern nur mengenmäßig in Hektar angegeben" werde.[31] Der Kameralistik fehle es (anders als der staatlichen Doppik) an einer „vollständigen, integriert erstellten Vermögensübersicht."

Das in den vorstehenden Stellungnahmen angesprochene Fehlen einer wertmäßigen Erfassung bestimmter Vermögenspositionen (unter anderem des Infrastrukturvermögens) setzt sich in der

---

28 Hervorhebungen nur hier.

29 Vgl. Goralski, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, 85. EL, Stand: 1. November 2024, § 86 BHO, Rn. 17, welcher die Vermögensrechnung vor diesem Hintergrund als „Stückwerk" bezeichnet.

30 Bundesrechnungshof, Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes vom 11. Dezember 2024, S. 17 (Hervorhebungen nur hier), abrufbar unter: https://www.bundesrechnungshof.de/SharedDocs/Downloads/DE/Berichte/2024/hauptband-2024/gesamtband-volltext.pdf?__blob=publicationFile&v=2), zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

31 Böcking/Stein, DB 2025, M4.

Vermögensrechnung für das Jahr 2024 fort. Dort werden Sachanlagen (Grundstücke, Infrastrukturvermögen und Naturgüter) unter Berücksichtigung der diesbezüglichen Bestandsveränderungen flächenmäßig in Hektar ausgewiesen.[32] Wie bereits ausgeführt, entspricht die beschriebene flächenmäßige Darstellung in der Vermögensrechnung indes den Vorgaben von Nr. 1.4.3 Abs. 2 VV-ReVus (2.2.2.1.).

2.2.2.3. Modernisierungen und aktuelle Entwicklungen

Auf Grundlage einer 2021 vorgenommenen Aktualisierung der VV-ReVus wurde ein Kontierungsplan eingeführt.[33] Im Anhang 1 der VV-ReVus heißt es hierzu:

> „Der Kontierungsplan des Bundes löst den Vermögensgruppenplan, der seit 1953 mit dem Entwurf der Buchführungs- und Rechnungslegungsordnung für das Vermögen des Bundes (VBRO) und seit 2013 mit der VV-ReVuS in Kraft war, vollständig ab. Das Prinzip, wonach das Vermögen und die Schulden des Bundes in vier Vermögensklassen und die Bundesschuld gegliedert werden, genügte nationalen und internationalen Anforderungen an eine Vermögens- und Schuldenübersicht nicht mehr. Mit dem Kontierungsplan schafft der Bund die Voraussetzungen, die Vermögensrechnung nach dem handelsrechtlichen Abschlussgliederungsprinzip in Anlehnung an den Bund-Länder-abgestimmten Verwaltungskontenrahmen (VKR) aufzubauen. Der Kontierungsplan berücksichtigt – im Gegensatz zum bisherigen Vermögensgruppenplan – sämtliche Rechnungslegungsdaten und schafft so die Basis für deren künftige medienbruchfreie, maschinelle Verarbeitung. Außerdem sorgen finanzstatistische Bereichsabgrenzungen dafür, dass die meldepflichtigen Daten direkt aus den Rechnungslegungsdaten zusammengestellt werden können.“[34]

Auf dieser Grundlage war die Vermögensrechnung des Bundes für das Jahr 2021 erstmals nach dem **Abschlussgliederungsprinzip** aufgebaut.[35] In einer Antwort der Bundesregierung aus dem Jahr 2023 auf eine Schriftliche Frage wird darin eine Verbesserung der „Lesbarkeit und Vergleichbarkeit der Vermögensrechnung des Bundes mit anderen Jahresabschlüssen anderer öffentlicher Haushalte“ gesehen.[36] Zu dem Kontierungsplan wird weiter ausgeführt:

---

32 Vermögensrechnung des Bundes 2024, Ziffer 3.1.2. (S. 13 ff.); ebd., Anlagen, Detailübersichten zu den Bestandsänderungen nach Kontierungsplan, S. 62 f.

33 Vgl. hierzu: BMF, Rechnungslegungsrundschreiben 2021, GMBl 2021, S. 1343, abrufbar unter: https://www.juris.de/jportal/docs/anlage_rfd/ad/de/pdf/VerkBl/GMBl/bd_gmbl_2021S1337B1368g_H62.pdf?t=kvVZipof0dWzrd2L06kImvIQIxuBKOP3mvI279kUpw=, zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

34 VV-ReVuS, 3. Aktualisierung, Stand: 9. Januar 2025, Anhang 1, A 3; zu Aufbau und Gliederung des Kontierungsplans: Ebd., Ziffer 2.3, S. 6, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Haushalts-und-Vermoegensrechnungen/vv-revus-09-01-2025.pdf?__blob=publicationFile&v=3#:~:text=Dezember%20aufgestellt.-,Gesamtabschluss%20des%20Bundes,Kern%2D%20verwaltung%20des%20Bundes), zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

35 BT-Drs. 20/5137, S. 24.

36 Ebd.; entsprechend auch: Goralski, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, 85. EL, Stand: 1. November 2024, § 86 BHO, Rn. 17.

> „Damit erhalten vorhandene Daten zur Vermögensrechnung eine Kontierung, die neben der Einordnung der Vermögensgegenstände nach Inhalt und Fristigkeit ein wichtiges Ordnungskriterium im digitalen Verarbeitungsprozess darstellt. Parallel dazu arbeitet BMF an der Entwicklung und Implementierung einer webbasierten IT-Anwendung zur Erfassung und vollständig digitalen und medienbruchfreien Verarbeitung der Vermögensdaten. Nach Etablierung dieser technischen Prozesse werden sich die Bestrebungen des BMF darauf richten, die Vermögensrechnung des Bundes weiter zu vervollständigen. Dies gilt sowohl im Hinblick auf einzubeziehende Einrichtungen wie auch auf aufzunehmende Positionen unter Berücksichtigung von Kosten-Nutzen-Abwägungen.“[37]

In der vorgenannten Antwort der Bundesregierung wird weiterhin davon ausgegangen, dass im Rahmen der Vermögensrechnung teilweise bereits **„doppische Elemente“** angewendet werden. Hierzu heißt es:

> „So werden Vermögensaufbau und -verzehr zum Beispiel bei Beteiligungen des Bundes durch die Eigenkapitalspiegelbildmethode dargestellt. Dabei wird der Anteil des Bundes am Eigenkapital des betreffenden Unternehmens bzw. der Einrichtung oder auch an Sondervermögen mit allen Wertänderungen in der Vermögensrechnung dargestellt. Im Zuge seiner Modernisierungsbestrebungen wird BMF die Umsetzung weiterer doppischer Elemente prüfen.“[38]

Hinsichtlich der wertmäßigen Erfassung von Vermögen weist die Bundesregierung im Rahmen der genannten Antwort indes auf Folgendes hin:

> „Einzelne Positionen in der Vermögensrechnung werden bisher noch nicht wertmäßig nachgewiesen. BMF prüft daher im Zuge seiner Bemühungen um eine Fortentwicklung der Vermögensrechnung vorrangig eine weitere Vervollständigung der Vermögensrechnung unter den dargestellten Rahmenbedingungen.“[39]

Eine Antwort der Bundesregierung vom 18. August 2025 auf eine Kleine Anfrage enthält Ausführungen zur wertmäßigen Erfassung des Verkehrsinfrastrukturvermögens. Dabei wird zunächst auf eine mögliche Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor **(European Public Sector Accounting Standards (EPSAS))** eingegangen. Laut der Bundesregierung bewegen sich die Optionen für eine künftige Einführung von EPSAS in den Mitgliedstaaten im Rahmen von einer freiwilligen bis hin zu einer vollständig oder teilweise verbindlichen Übernahme.[40] Zudem heißt es in der Antwort:

> „Solange keine verbindlichen europäischen Vorgaben zu berücksichtigen sind, wird das Verkehrsinfrastrukturvermögen des Bundes weiterhin unter Berücksichtigung der nationalen Vorgaben der ‚Standards staatlicher Doppik‘ (SsD) erfasst und für eine künftig erweiterte

37 BT-Drs. 20/5137, S. 24.

38 Ebd.

39 Ebd.

40 BT-Drs. 21/1261, S. 12.

Vermögensrechnung des Bundes monetär bewertet. Damit werden zugleich Vorbereitungen auch für eine ggf. künftige Anwendung der EPSAS – insgesamt oder von Teilen – getroffen.“[41]

Allerdings, so die Bundesregierung weiter, erfolge „die Ersterfassung des Bundesfernstraßennetzes nach Maßgabe der SsD […] aus kapazitiven Gründen sukzessive“[42]. Sie sei „weiterhin nicht abgeschlossen.“[43]

Rechtliche Grundlage der damit angesprochenen Standards für die staatliche doppelte Buchführung **(Standards staatlicher Doppik)** ist § 7a HGrG i. V. m. § 49a Abs. 1 HGrG. Nach der zuletzt genannten Vorschrift richten Bund und Länder ein gemeinsames Gremium ein, das zur Gewährleistung einheitlicher Verfahrens- und Datengrundlagen jeweils für Kameralistik, Doppik und Produkthaushalte Standards erarbeitet und anschließend einmal jährlich überprüft. Zwar finden für die staatliche Doppik nach § 7a HGrG verschiedene Vorschriften des Handelsgesetzbuchs (HGB) Anwendung (vgl. hierzu noch unter 3.). Die Vorschriften des HGB sind indes an verschiedenen Stellen zu konkretisieren, um den Besonderheiten der öffentlichen Haushalte gerecht zu werden. Die „Standards staatlicher Doppik“ legen daher für die öffentlichen Haushalte einheitliche Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln fest und regeln die Abschlüsse auf staatlicher Ebene.[44]

2.3. Folgerungen für die vorliegende Fragestellung

Festzuhalten bleibt, dass auf Bundesebene sowohl die Haushaltsplanung als auch die Rechnungslegung kameralistisch geprägt sind. Allerdings findet (zumindest in Teilbereichen) eine wertmäßige Erfassung des Bundesvermögens statt. Bestimmte Positionen (etwa Beteiligungen des Bundes) werden bereits wertmäßig in der Vermögensrechnung abgebildet. Andere Positionen (unter anderem das Infrastrukturvermögen) werden dagegen bisher lediglich flächenmäßig ausgewiesen. Nach Angaben der Bundesregierung wird das Verkehrsinfrastrukturvermögen des Bundes indes unter Berücksichtigung der Standards staatlicher Doppik schrittweise erfasst und für eine künftig erweiterte Vermögensrechnung des Bundes monetär bewertet.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Entwicklungen lässt sich die Haushaltswirtschaft des Bundes nach gegenwärtigem Stand als **„erweiterte Kameralistik“** in dem bereits beschriebenen Sinne einordnen (vgl. hierzu unter 2.).

Die vollständige wertmäßige Erfassung von Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft einschließlich der diesbezüglichen Bestandsveränderungen ist zudem ein Merkmal der

---

41 Ebd., S. 12 f.

42 Ebd., S. 13.

43 Ebd.

44 Vgl. Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG, Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 12. November 2024, Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 19. September 2024, Vorwort, S. 12, abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Haushaltsrecht-und-Haushaltssystematik/standard-staatlicher-doppik.pdf?__blob=publicationFile&v=16, zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

doppischen Vermögensrechnung, welche auch als Bilanz bezeichnet wird (vgl. hierzu noch unter 3.). Die laufenden Modernisierungen der Vermögensrechnungen des Bundes könnte man also als Implementierung doppischer Elemente bewerten.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass die staatliche Doppik auf der Ebene der Rechnungslegung (welcher die Vermögensrechnung des Bundes zuzuordnen ist) nicht nur eine Vermögensrechnung (Bilanz) beinhaltet, sondern darüber hinaus eine Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung – GuV), in welcher die Erträge und Aufwendungen einander gegenübergestellt werden, sowie eine Finanzrechnung, welche die Ein- und Auszahlungen ausweist. Allein die schrittweise Ergänzung der in Art. 114 Abs. 1 GG und § 86 BHO vorgesehenen Vermögensrechnung des Bundes führt somit noch nicht zu einem vollständigen Übergang zur staatlichen Doppik. Auf deren Merkmale wird im Folgenden näher eingegangen.

3. Staatliche Doppik

Unter Doppik wird ein Buchführungssystem verstanden, „das auf den Prinzipien der kaufmännischen Buchführung beruht, aber an die Funktionen der öffentlichen Haushaltswirtschaft angepasst ist.“[45] Der Begriff Doppik steht für Doppelte Buchführung in Konten.[46] In Bezug auf Bund und Länder wird diesbezüglich der Begriff der „staatlichen Doppik“ verwendet (§ 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG). Letztere zeigt starke Anleihen an die kommunale Doppik.[47]

Im Hinblick auf die folgenden Erläuterungen ist vorab auf Folgendes hinzuweisen: Die Doppik wurde ihrem Ursprung nach nicht als Bewilligungs-, sondern als Rechnungsinstrument konzipiert.[48] Zudem ist die Vermögensrechnung/Bilanz[49] als bedeutsames Element der Doppik im HGrG allein für die Ebene der Rechnungslegung vorgegeben (vgl. § 37 Abs. 3 HGrG und die Ausführungen unter 3.2.). Dementsprechend beziehen sich die Erläuterungen im Schrifttum zur Doppik vielfach ausschließlich auf die Buchführung und auf die Rechnungslegung. Das HGrG sieht die Anwendung der staatlichen Doppik jedoch grundsätzlich auch im Bereich der Haushaltsplanung vor. Auf diesen Bereich wird (nach Erörterung des Begriffs und der grundlegenden Systematik) noch näher eingegangen (vgl. hierzu unter 3.1.).

Der **Begriff der Doppik** wird in der Literatur (entsprechend den vorstehenden Ausführungen) wie folgt erläutert:

---

45 Statistisches Bundesamt (Destatis), Methoden der Finanzstatistiken 2022, S. 75, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finanzen/methoden-finanzstatistiken-5710001219004.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt abgerufen am 9. September 2025.

46 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 21.

47 Ebd., Rn. 22.

48 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4.

49 Die Begriffe „Vermögen(s)rechnung“ und „Bilanz“ werden im HGrG synonym verwendet, vgl. § 37 Abs. 3 HGrG.

„Der Name ‚doppelte Buchhaltung' oder kurz ‚Doppik' erklärt sich aus der doppelten Buchung jeder Gütertransaktion und dem doppelten Ausweis der Endsalden in Strömungsgrößenrechnungen (Finanz- und Erfolgsrechnung) und Bilanz."[50]

Das heißt zum einen, dass jede Transaktion auf mindestens zwei Konten erfasst wird.[51] Auf diese Weise wird die Auswirkung der jeweiligen Maßnahme auf den Erfolg (auf den Ertrags- und Aufwandskonten der Erfolgsrechnung) sowie auf das Vermögen (auf den Bestandskonten der Vermögensrechnung/Bilanz) abgebildet.[52] Weiterhin lässt sich in der staatlichen Doppik das Ergebnis der Gebietskörperschaft im jeweiligen Haushaltsjahr auf zwei verschiedene Arten ermitteln, nämlich durch eine Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen und durch einen Vermögensvergleich.[53]

Maßgeblich für den Periodenerfolg ist daher sowohl der Saldo der Erfolgsrechnung als auch der Vergleich des Eigenkapitals der Vermögensrechnung des Vorjahres mit dem Eigenkapital der aktuellen Vermögensrechnung.[54] Die Differenz zwischen Erträgen und Aufwendungen und der Vermögensvergleich führen dabei systembedingt zu demselben Ergebnis, da jede erfolgswirksame Vermögenmehrung in der Erfolgsrechnung gegengebucht wird.[55]

Anders als bei der Kameralistik, welche als Geldverbrauchskonzept die Liquiditätssicht in den Vordergrund stellt, liegt der Schwerpunkt bei der Doppik auf der **Ressourcenverbrauchssicht** (Erträge und Aufwendungen) und der Vermögenssicht (Ressourcenbestände und ihre Veränderungen).[56] Allerdings wird die Liquiditätssicht bei der staatlichen Doppik (in Form einer Finanzrechnung) zusätzlich unterstützt.[57]

---

50 Chmielewicz, Betriebliches Rechnungswesen, Bd. 1: Finanzrechnung und Bilanz, 1973, S. 22, zitiert nach: Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 21.

51 Statistisches Bundesamt (Destatis), Methoden der Finanzstatistiken 2022, S. 75, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finanzen/methoden-finanzstatistiken-5710001219004.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt abgerufen am 9. September 2025.

52 Ebd.

53 BT-Drs. 16/12060, S. 10; Demir, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, 79. EL, Stand: 1. November 2022, § 49a HGrG, Rn. 24.

54 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Doppik, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html, zuletzt abgerufen am 15. September 2025; Weber-Grellet, ZRP 2025, S. 117, 118 f.

55 Weber-Grellet, ZRP 2025, S. 117, 119.

56 Statistisches Bundesamt (Destatis), Methoden der Finanzstatistiken 2022, S. 75, abrufbar unter: https://www.destatis.de/DE/Themen/Staat/Oeffentliche-Finanzen/methoden-finanzstatistiken-5710001219004.pdf?__blob=publicationFile, zuletzt abgerufen am 9. September 2025.

57 BT-Drs. 16/12060, S. 10; Demir, in: Heuer/Scheller, Kommentar zum Haushaltsrecht und der Vorschriften zur Finanzkontrolle, 79. EL, Stand: 1. November 2022, § 49a HGrG, Rn. 24; Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 23.

Die in der Erfolgsrechnung dargestellten Erträge und Aufwendungen lassen sich begrifflich wie folgt konkretisieren: Als Ertrag ist der in Geld bewertete Wertzugang einer Periode zu verstehen.[58] Einer Gebietskörperschaft können etwa Erträge aus Steuern zufließen.[59] Als Aufwand wird der Wertverzehr (Wertverbrauch) einer Periode bezeichnet.[60] Hierzu gehören (neben zahlungswirksamen Posten wie etwa Aufwendungen für Material, Energie und Personal) auch nicht zahlungswirksame Posten wie **Aufwendungen für Abschreibungen**.[61] Durch die Berücksichtigung von Abschreibungen lässt sich in der staatlichen Doppik der Wertverzehr in Bezug auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens darstellen.[62] Weiterhin werden auch Zuführungen zu **Rückstellungen** (unter anderem Pensionsrückstellungen) als Aufwendungen berücksichtigt.[63] Der Saldo der Erträge und Aufwendungen wird als Erfolg bezeichnet.[64] Durch die Abbildung des Wertzugangs und des Wertverzehrs in dem jeweiligen Haushaltsjahr wird eine periodengerechte Erfolgsermittlung erreicht.[65]

Unter dem Gesichtspunkt der **Generationengerechtigkeit** wird angenommen, dass Erträge (Ressourcenaufkommen) und Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) in der doppischen Haushaltsplanung und Rechnungslegung dauerhaft mindestens ausgeglichen sein müssen, um sicherzustellen, dass jede Generation nur so viele Ressourcen verbraucht, wie sie auch selbst erwirtschaftet.[66]

Nach § 7a Abs. 1 HGrG sind die Vorschriften des Ersten Abschnitts (§§ 238 – 263) und des Zweiten Abschnitts Erster (§§ 264 – 289f) und Zweiter (§§ 290 – 315d) Unterabschnitt des Dritten Buches des HGB sowie die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung (GoB) für die staatliche Doppik anwendbar. Nach § 7a Abs. 2 HGrG werden Konkretisierungen,

---

58 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 35.

59 Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG, Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 12. November 2024, Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 19. September 2024, S. 48 f., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Haushaltsrecht-und-Haushaltssystematik/standard-staatlicher-doppik.pdf?__blob=publicationFile&v=16, zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

60 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 33.

61 Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG, Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 12. November 2024, Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 19. September 2024, S. 51 f., 71., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Haushaltsrecht-und-Haushaltssystematik/standard-staatlicher-doppik.pdf?__blob=publicationFile&v=16, zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

62 BT-Drs. 16/12060, S. 14.

63 Ebd.

64 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 25.

65 Ebd.

66 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Ressourcenaufkommen, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-ressourcenaufkommen.html, zuletzt abgerufen am 16. September 2025.

insbesondere die Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte, und von Abs. 1 abweichende Regelungen, die aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind, von Bund und Ländern in dem Gremium nach § 49a Absatz 1 erarbeitet (Grundsätze staatlicher Doppik, vgl. hierzu unter 2.2.2.3.).

Wie bereits ausgeführt, lassen sich (wie bei der Kameralistik) auch bei der staatlichen Doppik die Ebenen der Haushaltsplanung und der Rechnungslegung voneinander unterscheiden. Im Folgenden werden die Regelungen des HGrG bezüglich beider Ebenen dargestellt.

3.1. Haushaltsplanung

Nach **§ 1a Abs. 2 HGrG** gelten die (an der Kameralistik orientierten) Bestimmungen des HGrG für den Haushaltsplan, für Titel sowie für Einnahmen und Ausgaben bei doppischem Rechnungswesen entsprechend (Satz 1). Im Grundsatz treten dabei an die Stelle des Haushaltsplans der Erfolgsplan (voraussichtliche Erträge und Aufwendungen) und der doppische Finanzplan (voraussichtliche Ein- und Auszahlungen)[67] sowie an die Stelle von Titeln Konten (Satz 2). An die Stelle von Einnahmen treten Erträge im Erfolgsplan und Einzahlungen im doppischen Finanzplan, an die Stelle von Ausgaben treten Aufwendungen im Erfolgsplan und Auszahlungen im doppischen Finanzplan (Satz 3).

Die Gliederung der Kameralistik nach Einzelplan, Kapitel und Titel/Konto kann daher auch im System der staatlichen Doppik beibehalten werden.[68] Die haushaltsgesetzliche Bewilligungs- und Ermächtigungsgrundlage ist das sog. Dispositiv, welches bei der staatlichen Doppik (anders als bei der Kameralistik) nicht an Zahlungen, sondern an Aufwendungen und Erträge anknüpft.[69]

Ausgehend von den vorstehenden Erwägungen enthält der **Erfolgsplan**[70] die voraussichtlichen Erträge und Aufwendungen des jeweiligen Haushaltsjahres.[71] Der Erfolgsplan entspricht in Aufbau und Gliederung der nach Ende des Haushaltsjahres zu erstellenden Erfolgsrechnung[72] (auch als Gewinn- und Verlustrechnung, kurz GuV bezeichnet), vgl. hierzu noch unter 3.2.

Das HGrG enthält keine ausdrückliche Vorgabe zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen bei einem doppischen Erfolgsplan von einem Haushaltsausgleich auszugehen ist. Die diesbezüglichen Regelungen in den Ländern unterscheiden sich teilweise voneinander. Als „dominierende

---

67 Zu den Inhalten des doppischen Finanzplans vgl. im Einzelnen § 10 Abs. 4 Satz 2 HGrG.

68 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 25; BT-Drs. 16/12060, S. 10.

69 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 25.

70 Der Erfolgsplan wird in der kommunalen Doppik als Ergebnisplan bezeichnet.

71 Auf „voraussichtliche“ Erträge und Aufwendungen abstellend: Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Erfolgsplan, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-erfolgsplan.html, zuletzt abgerufen am 12. September 2025.

72 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Erfolgsplan, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-erfolgsplan.html, zuletzt abgerufen am 12. September 2025.

Sichtweise“ wird jedoch beschrieben, dass ein Haushaltsausgleich dann vorliegt, „wenn die Summe der veranschlagten Erträge mindestens so hoch [ist], wie die Summe der veranschlagten Aufwendungen“, wobei gegebenenfalls auch Fehlbeträge aus den Vorjahren zu berücksichtigen sind.[73]

Der **doppische Finanzplan** ist im HGrG legaldefiniert. Nach § 10 Abs. 4 Satz 2 HGrG handelt es sich hierbei um eine „Übersicht über den Zahlungsmittelfluss von Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit, Finanzierungstätigkeit sowie über die sich daraus ergebenden zahlungswirksamen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes“. Im Finanzplan werden somit alle für das Haushaltsjahr erwarteten Ein- und Auszahlungen erfasst. Es handelt sich um eine reine Geldflussrechnung, die insoweit eine Parallele zum kameralen Haushaltsplan aufweist.[74]

3.2. Rechnungslegung

Bei doppisch basierten Haushalten umfasst die Rechnungslegung gemäß § 37 Abs. 3 HGrG zumindest die Rechnungslegung zum Erfolgsplan (Erfolgsrechnung), die Rechnungslegung zum doppischen Finanzplan (Finanzrechnung) und die Vermögenrechnung (Bilanz).

3.2.1. Erfolgsrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung

Während der Erfolgsplan die voraussichtlichen (bezüglich des Haushaltsjahres erwarteten) Erträge und Aufwendungen abbildet, ergeben sich aus der **Erfolgsrechnung**[75] die tatsächlichen Erträge und Aufwendungen. Eine Saldierung ergibt dementsprechend den Erfolgssaldo/Ergebnissaldo der Gebietskörperschaft in dem jeweiligen Haushaltsjahr.

Während der doppische Finanzplan die voraussichtlichen (bezüglich des Haushaltsjahres erwarteten) Einnahmen und Auszahlungen abbildet, ergeben sich aus der **Finanzrechnung** die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen. Eine Saldierung ergibt dementsprechend den Finanzsaldo der Gebietskörperschaft in dem jeweiligen Haushaltsjahr. Die Finanzrechnung wird als der „kamerale Rest“ im System der staatlichen Doppik angesehen.[76]

Neben der Erfolgsrechnung und der Finanzrechnung tritt auf der Ebene der Rechnungslegung als drittes Element die **Vermögensrechnung (Bilanz)** hinzu. Vor diesem Hintergrund wird auch von

---

73 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Haushaltsausgleich, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-haushaltsausgleich.html; ähnlich: Heinrich-Böll-Stiftung e. V., KommunalWiki, Haushaltsausgleich, abrufbar unter: https://kommunalwiki.boell.de/index.php/Haushaltsausgleich, jeweils zuletzt abgerufen am 12. September 2025.

74 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Finanzplan (doppisch), abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-finanzplan-doppisch.html, zuletzt abgerufen am 12. September 2025.

75 Die Erfolgsrechnung wird in der kommunalen Doppik als Ergebnisrechnung bezeichnet.

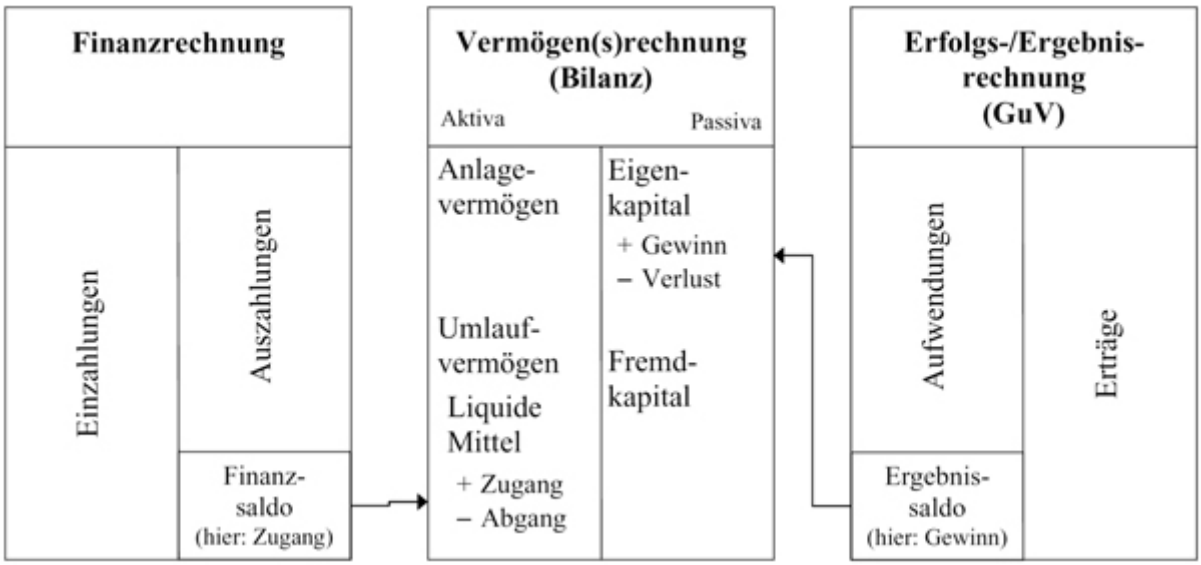
76 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 623.

einem Drei-Komponenten-System gesprochen. In der Vermögensrechnung erfolgt eine Gegenüberstellung von Vermögen sowie Eigen- und Fremdkapital zum Abschlussstichtag.[77]

Ihr kommt die Aufgabe zu, ein vollständiges Bild der Vermögens- und Schuldensituation der Kernverwaltung der Gebietskörperschaft zu liefern.[78] Dies wird zum Teil mit dem Hinweis verknüpft, dass das kameralistische Rechnungssystem keinen solchen umfassenden Überblick biete, sodass die doppische Vermögensrechnung einen wichtigen Beitrag zur Steigerung der Transparenz öffentlicher Finanzen leisten könne.[79]

Das beschriebene Drei-Komponenten-System und die zwischen den einzelnen Elementen bestehenden Beziehungen lassen sich anhand der folgenden Darstellung verdeutlichen:

3.2.2. Übersicht: Drei-Komponenten-System der staatlichen Doppik



Quelle: Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff., Rn. 29.

Die dargestellten Beziehungen zwischen Erfolgs-/Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung (Bilanz) zeigen, dass sich der Periodenerfolg bei der Doppik auf zwei Arten ermitteln lässt: Erstens anhand des Saldos der Erfolgs-/Ergebnisrechnung und zweitens durch Vergleich des

77 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Vermögensrechnung, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-vermoegensrechnung.html, zuletzt abgerufen am 12. September 2025.

78 Ebd.

79 Ebd.

Eigenkapitals der Vermögensrechnung des Vorjahres mit dem Eigenkapital der aktuellen Vermögensrechnung[80] (vgl. hierzu bereits unter 3.).

4. Einführung der staatlichen Doppik auf Bundesebene?

Im Hinblick auf eine etwaige Einführung der staatlichen Doppik auf Bundesebene werden im Folgenden hierzu im Schrifttum vertretene Positionen (4.1.) sowie rechtliche Rahmenbedingungen (4.2.) und Reformschritte (4.3.) dargestellt.

4.1. Positionen im Schrifttum

4.1.1. Argumente für die Doppik

Als Schwäche der Kameralistik wird deren alleinige Orientierung an den Einnahmen und Ausgaben eines Haushaltsjahres angeführt, welche dazu führe, dass der Ressourcenverbrauch nicht periodengerecht abgebildet werde.[81] Als Beispiel wird diesbezüglich die haushaltsmäßige Abbildung des Wertes einer Straße angeführt.[82] So werde der Bau der Straße im Haushalt erfasst, wenn hierfür Ausgaben (etwa für Bauunternehmen und Material) fließen, wohingegen der eigentliche Ressourcenverbrauch (etwa eine Abnutzung der Straße), welcher nicht mit Zahlungsströmen verbunden sei, unberücksichtigt bleibe.[83] Ein schlechter baulicher Zustand der Straße bilde sich im Rahmen der Kameralistik erst dann ab, wenn Reparaturen bezahlt werden.[84] Unter dem Gesichtspunkt der Generationengerechtigkeit bestehe indes das Bedürfnis, den **Ressourcenverbrauch periodengerecht zuzuordnen**, also beispielsweise den **Wertverlust** von Wirtschaftsgütern durch **Abschreibungen** nachzuvollziehen.[85] Kritisiert wird zudem, dass **zukünftige Zahlungsverpflichtungen** (wie etwa Pensionsverpflichtungen) in der kameralistischen Haushaltsführung des Bundes nicht abgebildet würden.[86]

---

80 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Doppik, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html, zuletzt abgerufen am 15. September 2025.

81 Vgl. etwa: Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 619; Schneider, Der Neue Kämmerer, 2024, abrufbar unter: https://www.derneuekaemmerer.de/news/doppik/deutschland-braucht-die-doppik-55580/; Brinkhaus/Gräßle, Der Neue Kämmerer, 2023, abrufbar unter: https://www.derneuekaemmerer.de/news/wir-brauchen-in-deutschland-dringend-die-doppik-25809/, jeweils zuletzt abgerufen am 16. September 2025.

82 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 619.

83 Ebd.

84 Ebd.

85 Ebd., Rn. 620.

86 Schneider, Der Neue Kämmerer, 2024, abrufbar unter: https://www.derneuekaemmerer.de/news/doppik/deutschland-braucht-die-doppik-55580/; Brinkhaus/Gräßle, Der Neue Kämmerer, 2023, abrufbar unter: https://www.derneuekaemmerer.de/news/wir-brauchen-in-deutschland-dringend-die-doppik-25809/, jeweils zuletzt abgerufen am 16. September 2025.

Im Gegensatz zur Kameralistik ermögliche die Doppik eine Darstellung des Ressourcenverbrauchs und des vorhandenen Vermögens.[87] Dies stütze eine nachhaltige Finanzpolitik und fördere die intergenerative Gerechtigkeit.[88] Im Rahmen der Doppik werde der Ressourcenverbrauch unter anderem über Abschreibungen (etwa in Bezug auf das Infrastrukturvermögen) sowie Rückstellungszuführungen (etwa im Hinblick auf Pensionsverpflichtungen) periodengerecht erfasst.[89]

Im Rahmen der Vermögensrechnung (Bilanz) würden das Vermögen (Anlage- und Umlaufvermögen) und die Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) vollständig abgebildet.[90] Dabei komme es in der Doppik zu einer „systemimmanenten Verzahnung von Ressourcenverbrauch und Vermögensentwicklung".[91] Auf dieser Grundlage lasse sich die finanzielle Situation der Gebietskörperschaft besser beurteilen.[92] Es werde erkennbar, in welche Richtung sich ein Gemeinwesen entwickle, „zu Verfall und Niedergang, zu Abstieg oder Aufstieg, zu Verarmung oder Wohlstand."[93] Die Bilanzierung des Staatsvermögens wird vor diesem Hintergrund zum Teil sogar als „unverzichtbare Grundlage der demokratischen Willensbildung" angesehen.[94]

Als weiterer Vorteil gegenüber der Kameralistik wird angeführt, dass in der Doppik die Möglichkeit bestehe, Abschlüsse von einzelnen Haushalten zu einem einheitlichen Abschluss zusammenzuführen und damit den Kernhaushalt und die von der Gebietskörperschaft beherrschten Einrichtungen gemeinsam abzubilden.[95] In diesem Sinne werde im Gegensatz zum kameralistischen System eine „Konzernkonsolidierung" des Staatshaushalts unterstützt.[96] Auf Bundes- und Landesebene werden diesbezüglich die Begriffe „Verbundabschluss" und „Gesamtabschluss" verwendet.[97]

---

87 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 621; Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 24.

88 BT-Drs. 16/12060, S. 11.

89 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11, 13.

90 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11, 14; Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Doppik, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html, zuletzt abgerufen am 15. September 2025.

91 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11, 14.

92 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Doppik, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html, zuletzt abgerufen am 15. September 2025.

93 Weber-Grellet, ZRP 2025, S. 117, 120.

94 Ebd.

95 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 24; BT-Drs. 16/12060, S. 11; Böcking/Stein, DB 2025, M4, M5; Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Doppik, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html, zuletzt abgerufen am 15. September 2025.

96 BT-Drs. 16/12060, S. 9 f., 11.

97 Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 24.

4.1.2. Argumente gegen die Doppik

Zum Teil werden indes auch Vorteile der Kameralistik gegenüber der Doppik genannt. Für die Kameralistik spreche deren **Einfachheit und Klarheit**.[98] Sie sei in einem Umlagesystem, in welchem der aktuelle Steuerzahler die aktuellen Ausgaben zahle, „auch durchaus sachgerecht".[99]

Die grundsätzliche Beibehaltung des kameralen Systems auf Bundesebene beruhe unter anderem auf der Ausgabenstruktur des Bundeshaushalts, welche in weitem Umfang durch „gesetzliche (Sozial-)Leistungen und andere Transfers" geprägt sei.[100] Der Finanzbedarf dieser Haushaltspositionen sei nicht nach kaufmännischen Grundsätzen ermittelbar, und die entsprechenden Leistungen seien alle in dem jeweiligen Haushaltsjahr nach Maßgabe der entsprechenden Fachgesetze zahlungswirksam.[101] Der weit überwiegende Teil der staatlichen Ausgaben stelle laufenden Aufwand dar, der im kameralen Haushalt bereits gegenwärtig transparent dargestellt werde.[102]

Zukunftsbelastungen aus Verschuldung, Pensionen, Verpflichtungsermächtigungen und Public-Private-Partnership-Modellen, welche sich auf zukünftige Haushalte auswirken, könnten auch ohne Doppik ermittelt werden und ließen sich etwa in der Finanzstatistik aufführen.[103] Wichtige Zusatzinformationen, wie etwa bestehende Pensionsverpflichtungen,[104] seien in Nebenrechnungen darstellbar.[105]

Die Aussagekraft öffentlicher Bilanzen sei bezüglich der **Wertangaben zu den Sachanlagen** begrenzt, da sie aufgrund ihrer Zweckbestimmung häufig dauerhaft für die staatliche Aufgabeerfüllung benötigt würden und nicht veräußerungsfähig seien.[106] Würde man solche

98 Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 620.

99 Ebd.

100 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 45. EL Januar 2011, Vorbemerkung, Rn. 4.

101 Ebd.

102 Taubert, DK 2021, S. 267, 268 (aus Sicht des Freistaats Thüringen).

103 Ebd.

104 Pensionsrückstellungen werden auf Bundesebene bereits in der Vermögensrechnung ausgewiesen, vgl. Vermögensrechnung des Bundes für das Jahr 2024, Nr. 4.1.1.1, S. 26 f., Anlagen, S. 94. Den dort passivierten 902,95 Milliarden Euro an Rückstellungen für künftige Pensions- und Beihilfeleistungen stehen auf der Aktivseite der Vermögensrechnung positive Nettopositionen von Versorgungsfonds und Versorgungsrücklagen des Bundes in Höhe von 38,79 Milliarden Euro gegenüber, vgl. Vermögensrechnung des Bundes für das Jahr 2024, Nr. 3.1.3.4, S. 19, 26, Anlagen, S. 80 f.

105 Taubert, DK 2021, S. 267, 268 (aus Sicht des Freistaats Thüringen).

106 Nebel, in: Piduch, Bundeshaushaltsrecht, 48. EL Februar 2014, Art. 114 GG, Rn. 11.

Vermögensgegenstände nur mit einem „Erinnerungswert“ ansetzen, könne der Ressourcenverbrauch durch Abschreibungen nicht abgebildet werden.[107]

Für viele staatliche Vermögensgegenstände bestehe von vornherein kein aktiver Markt, unter anderem für Straßeninfrastruktur oder spezielle Gebäude (wie etwa Schlösser).[108] Dies mache schwierige Einzelbewertungen mit weitem Bewertungsspielraum erforderlich. Vor diesem Hintergrund sei fraglich, inwieweit die entsprechenden Informationen als Vergleichsdaten oder als Grundlage für politische Entscheidungen geeignet seien.[109]

Zwar sei anzuerkennen, dass es auch in der Staatsverwaltung Bereiche gebe, in denen marktbezogen gehandelt werden müsse.[110] Diese Bereiche würden indes ohnehin als „kaufmännische Organisationseinheiten“ wie etwa Beteiligungsunternehmen geführt und unterlägen den Bilanzierungsregeln des HGB.[111]

4.2. Rechtliche Rahmenbedingungen

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen für eine Einführung der staatlichen Doppik auf Bundesebene ist zunächst von der grundsätzlichen Wahlmöglichkeit von Bund und Ländern in Bezug auf ihr Rechnungswesen auszugehen (4.2.1.). Fraglich ist indes, inwieweit Bund und Länder aufgrund der Schuldenbremse sowie aufgrund finanzstatistischer Berichtspflichten bei Einführung der staatlichen Doppik weiterhin kameralistische Elemente in ihrer Haushaltsplanung und Rechnungslegung beibehalten müssen (4.2.2.). Schließlich sind auf einfachgesetzlicher Ebene die (bisher) von der Kameralistik geprägten Vorgaben der BHO zu beachten (4.2.3.).

4.2.1. Wahlmöglichkeit zwischen Kameralistik und staatlicher Doppik nach dem HGrG

Wie bereits ausgeführt, kann die Haushaltswirtschaft des Bundes und der Länder nach § 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG in ihrem Rechnungswesen kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung nach § 7a HGrG (staatliche Doppik) gestaltet werden.

In der Literatur wird ausgeführt, dass das HGrG „die Reinformen kameraler und doppischer Rechnungswesen sowie die Darstellungsformen nach Kapiteln und Titeln sowie Produkten“ ausgestalte.[112] Allerdings werde den Haushaltsgesetzgebern **„zwischen diesen Polen ein weites**

---

107 Ebd., mit Verweis darauf, dass die „International Public Sector Accounting Standards“ (IPSAS) die Bewertung von Sachanlagen zu Beschaffungskosten als Regelfall empfehlen. Die Standards staatlicher Doppik stellen hinsichtlich des Wertes von Anlagevermögen auf den Wiederbeschaffungswert, den Ertragswert oder den Veräußerungswert ab, vgl. ebd., S. 23 f., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Haushaltsrecht-und-Haushaltssystematik/standard-staatlicher-doppik.pdf?__blob=publicationFile&v=16, zuletzt abgerufen am 10. September 2025.

108 Taubert, DK 2021, S. 267, 268 (aus Sicht des Freistaats Thüringen).

109 Ebd.

110 Ebd., S. 269.

111 Ebd., verweisend auf „Landesbetriebe oder Beteiligungsunternehmen in privatrechtlicher Form“.

112 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11, 16.

Spektrum an Rechnungswesen und Haushaltsdarstellungen“ eröffnet.[113] Zudem wird davon ausgegangen, dass die Regelungsspielräume des Bundes und der Länder „jedenfalls mit der Kameralistik, der erweiterten Kameralistik und der staatlichen Doppik drei grundlegende bzw. in der Praxis verbreitete Typen der Rechnungslegungssysteme sowie unbenannte Mischsysteme“ umfassen.[114]

Da das HGrG Bund und Ländern die genannte Wahlmöglichkeit eröffnet und selbst bereits Regelungen zur staatlichen Doppik trifft (vgl. hierzu unter 3.), würde deren Einführung auf Bundesebene keine Änderungen des HGrG erfordern.

4.2.2. Erforderlichkeit einer kameralistischen „Nebenrechnung“?

Fraglich ist, inwieweit Bund und Länder bei Einführung der staatlichen Doppik weiterhin kameralistische Elemente in ihrer Haushaltsplanung und Rechnungslegung beibehalten müssen. Entsprechende Vorgaben könnten sich aufgrund der Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3, 115 Abs. 2 GG) sowie aus finanzstatistischen Berichtspflichten (§ 49b HGrG) ergeben.

Art. 109 Abs. 3 und Art. 115 Abs. 2 GG sehen vor, dass die Haushalte von Bund und Ländern grundsätzlich „ohne Einnahmen aus Krediten“ auszugleichen sind. Aus der Verwendung des Begriffs der „Einnahmen“ wird abgeleitet, dass den genannten Regelungen keine doppische, sondern eine kameralistische Sichtweise zugrunde liege.[115]

Daraus wird zum Teil gefolgert, dass die Schuldenbremse Länder, welche die staatliche Doppik einführen, dazu zwinge, eine „kameralistische Nebenrechnung“ zu führen.[116] **Tappe** begründet dies wie folgt:

„Einnahmen aus Krediten“ im Sinne der kameral geprägten Schuldenbremse seien die dem Haushalt aufgrund der Kreditaufnahme zufließenden finanziellen Mittel abzüglich des Betrages, welcher zur Tilgung bereits bestehender Kredite (mithin zur Umschuldung) eingesetzt werde. Die Schuldenbremse begrenze die Nettoneuverschuldung, also den Betrag, der sich aus der Differenz zwischen den aufgenommenen Krediten einerseits und den damit zusammenhängenden Tilgungsausgaben andererseits ergebe.[117]

---

113 Ebd. (Hervorhebung nur hier).

114 Ebd., ähnlich: BT-Drs. 16/12060, S. 9; Kußmaul/Meyering, in: Gröpl, Bundeshaushaltsordnung/Landeshaushaltsordnungen, 2. Auflage 2019, Vorbemerkungen zu §§ 70 ff. BHO, Rn. 11; Lewinski/Burbat, Haushaltsgrundsätzegesetz, 1. Auflage 2013, § 1a HGrG, Rn. 4.

115 Tappe, in: Kastrop/Meister-Scheufelen/Sudhof (Hrsg.), Die neuen Schuldenregeln im Grundgesetz, S. 432, 455; ders., Wirtschaftsdienst 2010, S. 269 ff.; Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11 ff., Weber-Grellet, ZRP 2025, S. 117, 120 f. (mit dem Vorschlag, die auf Einnahmen und Ausgaben abstellenden Regelungen des GG zu ändern und damit der doppischen Sichtweise anzupassen; hiergegen jedoch Droege/Rüdiger, a.a.O., S. 12 f.).

116 Tappe, in: Kastrop/Meister-Scheufelen/Sudhof (Hrsg.), Die neuen Schuldenregeln im Grundgesetz, S. 432, 455; ders., Wirtschaftsdienst 2010, S. 269 ff.; Koemm, Eine Bremse für die Staatsverschuldung? 2011, S. 185; Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11 f.; anderer Auffassung: Stüber/Keyhanian, DÖV 2013, S. 255, 257, 262.

117 Tappe, Wirtschaftsdienst 2010, S. 269 f.

Demgegenüber sei im kaufmännischen Sprachgebrauch (und damit auch aus dem Blickwinkel der Doppik) unter einer Einnahme eine Zunahme des Geldvermögens zu verstehen, welches sich aus dem Barvermögen (Kasse, Bank) und den Forderungen abzüglich der Verbindlichkeiten zusammensetze. Aus doppischer Sicht führe die Aufnahme eines Kredits zwar zu einer Einzahlung, die den Kassenbestand/das Bankguthaben erhöhe. Dem stehe indes eine Verbindlichkeit aus der Rückzahlungsverpflichtung gegenüber, sodass aus der Kreditaufnahme aus doppischer Sicht keine Einnahme (aus Krediten) resultiere.[118]

Dies spreche dafür, dass der Gesetzeber die staatliche Doppik bei Einführung der Schuldenbremse nicht im Blick gehabt, sondern sich an dem **kameralistischen Einnahmebegriff** orientiert habe.[119] Hieraus ergebe sich für die Länder das Erfordernis einer kameralistischen „Nebenrechnung". Wörtlich wird hierzu ausgeführt:

> „Die ‚Schuldenbremse' zwingt den Ländern gewissermaßen eine kameralistische ‚Nebenrechnung' auf; sie müssen letztlich zwei Rechnungen erstellen, eine doppische und (für die Zwecke der Schuldenbremse) eine kameralistische – ähnlich dem Unternehmer, der eine Steuer- und eine Handelsbilanz erstellen muss."[120]

Für die Zwecke der grundgesetzlichen Schuldenbremse sei es daher erforderlich, jedenfalls auch „Einnahmen aus Krediten" zu erfassen und insoweit teilweise an der Kameralistik festzuhalten.[121]

Die Erforderlichkeit einer kameralistischen „Nebenrechnung" werde durch **§ 49b HGrG** bestätigt.[122] Danach stellen Bund und Länder unabhängig von der Art ihrer Haushaltswirtschaft sicher, dass zur Erfüllung finanzstatistischer Anforderungen einschließlich der der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen sowie für sonstige Berichtspflichten die Plan- und Ist-Daten weiterhin nach dem Gruppierungs- und Funktionenplan mindestens auf Ebene der dreistelligen Gliederung bereitgestellt werden. Bei dem Gruppierungsplan handelt es sich nach § 10 Abs. 2 Satz 3 HGrG um Verwaltungsvorschriften über die Gruppierung der Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsplans nach Arten. Unter dem Funktionenplan sind nach § 11 Abs. 2 HGrG Verwaltungsvorschriften über die Gliederung der Einnahmen und Ausgaben des Haushaltsplans nach Aufgabengebieten zu verstehen. In der Literatur wird dementsprechend von einer kameralen Ausrichtung der genannten Pläne ausgegangen.[123]

Sofern man der genannten Auffassung zur Erforderlichkeit einer kameralistischen „Nebenrechnung" für die Länder folgt, dürfte ein entsprechendes Vorgehen auch für den Bund zu verlangen

---

118 Ebd., S. 269.

119 Ebd., S. 270.

120 Ebd.

121 Ebd.

122 Ebd.; ebenso Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11, 14.

123 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11, 14 („Plan- und Ist-Daten nach dem kameralen Gruppierungs- und Funktionenplan"); Stüber/Keyhanian, DÖV 2013, S. 255, 258.

sein, da die genannten Vorgaben der Schuldenbremse (Art. 109 Abs. 3, 115 Abs. 2 GG) sowie die finanzstatistischen Berichtspflichten (§ 49b HGrG) ebenso für den Bund gelten.

Angesichts der beschriebenen Problematik sieht Tappe indes das Bedürfnis für eine „praktikable Lösung“ und zieht hierfür **§ 1a Abs. 2 Satz 3 HGrG** heran.[124] Die Vorschrift sieht unter anderem vor, dass im doppischen Rechnungswesen an die Stelle von Einnahmen „Erträge im Erfolgsplan und Einzahlungen im doppischen Finanzplan“ treten. Dieser Gedanke lasse sich auf die Schuldenbremse dahingehend übertragen, dass diese bei doppisch basierten Haushalten grundsätzlich die „Einzahlungen aus Kreditaufnahmen“ umfasse.[125]

Aus welcher Quelle die entsprechende Rechengröße im Rahmen der doppischen Haushaltsplanung zu entnehmen ist, wird in den zitierten Ausführungen indes nicht ausdrücklich erörtert. Einen denkbaren Anknüpfungspunkt könnte insoweit der doppische Finanzplan bieten. Wie bereits ausgeführt, handelt es sich hierbei nach § 10 Abs. 4 Satz 2 HGrG um eine „Übersicht über den Zahlungsmittelfluss von Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, Investitionstätigkeit, Finanzierungstätigkeit sowie über die sich daraus ergebenden zahlungswirksamen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes“.

Nach Auffassung von **Droege/Rüdiger** müssen indes angesichts der Vorgaben der Schuldenbremse die Einnahmen und Ausgaben einer Gebietskörperschaft mit ihrem Bezug zur kameralen Gruppierungsstruktur auch bei Einführung der staatlichen Doppik eine zentrale Rolle im Haushalt spielen.[126] Das Land Hessen verfolge (auch) vor diesem Hintergrund den Ansatz, im Rahmen der Haushaltswirtschaft doppische und kameralistische Elemente zu kombinieren.[127] Hierzu wird ausgeführt:

> „Einerseits erlaubt die konsequente doppische Gestaltung des Rechnungswesens eine realitätsgerechte Abbildung der Vermögenslage des Landes und eine Ressourcenverbrauchssicht, die weit über die traditionellen Leistungen kameraler Liquiditätsflussdarstellungen hinausgeht. Andererseits bleiben auch die Vorteile kameraler Haushalte erhalten. Dies gilt einerseits in Bezug auf die Kompatibilität mit den kameralorientierten Vorgaben der Schuldenbremse und der im Haushaltsgrundsätzerecht des Bundes konturierten finanzstatistischen Funktion des Haushalts. Dies gilt andererseits aber vor allem in Bezug auf den Haushalt als Instrument politischer Steuerung. Hier versprechen kamerale Haushaltsgehalte leicht zugängliche und vermittelbare Informationen im Prozess politischer Steuerung.“[128]

---

124 Tappe, Wirtschaftsdienst 2010, S. 270.

125 Tappe, Wirtschaftsdienst 2010, S. 270. Stüber/Keyhanian weisen indes darauf hin, dass kamerale Einnahmen und Ausgaben nicht mit den doppischen Einzahlungen und Auszahlungen gleichzusetzen seien, vgl. im Einzelnen: Stüber/Keyhanian, DÖV 2013, 255, 257.

126 Droege/Rüdiger, DÖV 2023, S. 11 f. (hinsichtlich der zahlungsorientierten Ausrichtung der Schuldenbremse verweisend auf Tappe, Wirtschaftsdienst 2010, S. 269 ff.).

127 Ebd., S. 14, 16, 18.

128 Ebd., S. 18.

Dementsprechend sieht die Landeshaushaltsordnung des Landes Hessen[129] (LHO-Hessen) zwar ein doppisches Rechnungswesen vor (vgl. § 4 LHO-Hessen). Zudem wird indes bestimmt, dass der Haushaltsplan (neben Erträgen und Aufwendungen) auch Einnahmen und Ausgaben abbildet (vgl. etwa § 3 Abs. 3, § 14 Abs. 3 und 5, § 15 Nr. 3, § 35 Abs. 1 sowie § 73 Abs. 2 und 3 LHO-Hessen). Somit kommt die für die Kameralistik typische Liquiditätssicht nicht lediglich in einer „Nebenrechnung“ beziehungsweise in Form von „Einzahlungen und Auszahlungen“ im doppischen Finanzplan zum Ausdruck. Vielmehr werden Einnahmen und Ausgaben sowie Erträge und Aufwendungen in demselben Dokument, nämlich dem Haushaltsplan ausgewiesen.

Nach Auffassung von **Stüber/Keyhanian** lässt sich indes weder aus dem GG noch aus dem HGrG ableiten, dass eine Gebietskörperschaft nach Einführung der Doppik „zusätzlich kameral rechnen“[130] oder ihren „Haushaltsplan zusätzlich kameral aufstellen“[131] muss. Die parallel zu der GG-Änderung zur Schuldenbremse erfolgte Änderung des HGrG zeige, dass der Bundesgesetzgeber davon ausgegangen sei, unter dem geltenden GG die staatliche Doppik als alternatives Rechnungswesen zulassen zu dürfen.[132] Die Ersetzungsregelung des § 1a Abs. 2 HGrG („treten an die Stelle“) verdeutliche, dass ein Nebeneinander von Kameralistik und staatlicher Doppik nicht beabsichtigt gewesen sei.[133] § 49b HGrG sehe nur eine Berichterstattungspflicht vor, nicht aber eine materielle Anforderung an den Haushaltsplan und damit an den Haushaltsausgleich.[134] Auf verfassungsrechtlicher Ebene sei im Wege der Auslegung zu ermitteln, wie in einem doppischen Haushalt dem Gebot des Haushaltsausgleichs (Art. 110 Abs. 1 Satz 2 GG) entsprochen werden könne, woraus sich ein Gestaltungsspielraum für den einfachen Gesetzgeber ergebe.[135] Dieser könne entweder einen Ausgleich von Erträgen und Aufwendungen oder einen Ausgleich von Einzahlungen und Auszahlungen verlangen.[136]

Ob der Haushaltsplan bei Einführung der staatlichen Doppik weiterhin kameralistische Elemente enthalten muss beziehungsweise ob zumindest eine kameralistische „Nebenrechnung“ zu erstellen ist, wird in der Literatur mithin unterschiedlich beurteilt.

Weitere Anhaltspunkte bezüglich der genannten Fragestellung könnten sich aus dem bereits zitierten Urteil des **BVerfG** zum Zweiten Nachtragshaushalt 2021 ergeben.[137] Danach dürfen aufgrund des **Fälligkeitsprinzips** (welches für die Kameralistik prägend ist) im Haushaltsplan nur

---

129 Hessische Landeshaushaltsordnung vom 1. April 2022, zuletzt geändert durch Artikel 3c des Gesetzes vom 27. März 2025 (GVBl. 2025 Nr. 22).

130 Stüber/Keyhanian, DÖV 2013, S. 255, 257.

131 Ebd., S. 262.

132 Ebd., S. 258.

133 Ebd.

134 Ebd.

135 Ebd., S. 257, 262.

136 Ebd., S. 259, 262 (mit weiteren Folgerungen hinsichtlich der Schuldenbremse).

137 BVerfG, Urteil vom 15. November 2023 – 2 BvF 1/22, NVwZ 2023, S. 1892 ff.

diejenigen Einnahmen und Ausgaben veranschlagt werden, die im Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden.[138] Einerseits könnte man dies dahingehend verstehen, dass im Haushaltsplan (zumindest auch) Einnahmen und Ausgaben im kameralistischen Sinne zu veranschlagen sind, sofern diese in dem entsprechenden Haushaltsjahr voraussichtlich kassenwirksam werden. Dagegen ließe sich indes einwenden, dass sich die zitierte Aussage in dem Urteil auf das bisherige Rechnungswesen des Bundes bezieht, dabei aber nicht ausschließt, im Rahmen der staatlichen Doppik (statt auf Einnahmen und Ausgaben) nur noch auf Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen abzustellen.

Vor diesem Hintergrund lässt sich die genannte Fragestellung weder anhand der Ausführungen in der Literatur noch anhand des zitierten Urteils des BVerfG abschließend beurteilen.

4.2.3. Kameralistische Prägung der BHO

Die BHO ist bezüglich des Kernhaushalts des Bundes auf die kameralistische Haushaltsplanung und Rechnungslegung ausgerichtet.

Nach § 74 Abs. 1 BHO haben indes „Bundesbetriebe, die nach § 26 Abs. 1 Satz 1 einen Wirtschaftsplan aufstellen und bei denen eine Buchführung nach den §§ 71 bis 79 nicht zweckmäßig ist, […] nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung zu buchen.“ Nach § 87 Abs. 1 Satz 1 BHO stellen Bundesbetriebe, die nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung buchen, einen Jahresabschluss sowie einen Lagebericht in entsprechender Anwendung der Vorschrift des § 264 Abs. 1 Satz 1 HGB auf (entsprechendes gilt für bundesunmittelbare juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung buchen, vgl. auch § 110 Satz 2 BHO).

Die im Übrigen kameralistische Struktur der BHO kommt insbesondere in Regelungen zum Ausdruck, welche – gemäß der Liquiditätssicht – allein auf Einnahmen und Ausgaben im jeweiligen Haushaltsjahr abstellen (vgl. etwa §§ 3, 8, 11 und 13 BHO).

Sofern die Anwendung der staatlichen Doppik bei der Haushaltsplanung und Rechnungslegung künftig durch die BHO vorgegeben werden soll, könnte dies durch Regelungen zu den im HGrG beschriebenen Komponenten der staatlichen Doppik erfolgen (vgl. hierzu bereits unter 3.).

4.3. Reformschritte zur Umsetzung der Doppik

Nach Ziffer 3. der Standards staatlicher Doppik bildet die **Eröffnungsbilanz** die buchmäßige Grundlage der Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik) auf staatlicher Ebene.[139] Erforderlich hierfür ist die

---

138 Ebd., S. 1900, Rn. 163.

139 Standards für die staatliche doppelte Buchführung (Standards staatlicher Doppik) nach § 7a HGrG i. V. m. § 49a HGrG, Beschluss des Gremiums nach § 49a HGrG am 12. November 2024, Stand nach Bearbeitung durch die AG VKR/Standards staatlicher Doppik am 19. September 2024, Ziffer 3., S. 18 f., abrufbar unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Oeffentliche-Finanzen/Haushaltsrecht-und-Haushaltssystematik/standard-staatlicher-doppik.pdf?__blob=publicationFile&v=1, zuletzt abgerufen am 18. September 2025.

erstmalige Bestandsaufnahme aller Vermögensgegenstände und Schulden.[140] Grundlage dieser Erfassung aller Vermögensgegenstände und Schulden wie auch der nachfolgenden Jahresabschlüsse ist ihre grundsätzlich vollständige körperliche und buchmäßige Bestandsaufnahme (Inventur) und die Erstellung eines Bestandsverzeichnisses (Inventar), das die Vermögensgegenstände und die Schulden für den Bilanzstichtag aufzeichnet.[141] Die Einführung der staatlichen Doppik setzt somit zunächst die Erstellung einer Eröffnungsbilanz voraus.[142]

Hinsichtlich der bei der Einführung der Doppik zu beachtenden Vorgaben des GG, des HGrG und der BHO wird auf die Ausführungen unter 4.2. verwiesen.

5. Erfahrungen mit der Doppik und anderen Systemen der doppelten Buchführung in Mitgliedstaaten der OECD, der EU sowie in Ländern und Kommunen in Deutschland

5.1. Erfahrungen in den OECD-Staaten

Nach zwei Jahrzehnten der Reformen im Bereich der periodengerechten Rechnungslegung in den OECD-Staaten führte die OECD, zusammen mit der International Federation of Accountants (IFAC) und der Initiative Accountable Now, von November 2015 bis Juni 2016 eine Umfrage bei den Finanzministerien von 34 OECD-Staaten durch.

Die meisten OECD-Staaten hatten zu diesem Zeitpunkt ihre Reformprogramme für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor abgeschlossen. Trotz unterschiedlicher Zeitpläne, Dauer und Kosten der Reformen hätten die Staaten bei der Vorbereitung und Umsetzung der periodengerechten Rechnungslegung vor ähnlichen Herausforderungen gestanden. Dazu hätten unter anderem der Kapazitätsaufbau, die Bestandsaufnahme und Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, die Konzeption und Einführung neuer IT-Systeme sowie die Erstellung konsolidierter Finanzberichte gezählt.

Die Mehrheit der Staaten habe sich zufrieden gezeigt, dass die Ziele der Reformen in Bezug auf Transparenz und Rechenschaftspflicht vollständig erreicht worden seien. Hingegen sei insbesondere die Verwendung der periodengerechten Kosten für die Bewertung der Verwaltung und die Leistung staatlicher Stellen noch nicht weit verbreitet. Eine Reihe von Staaten, darunter auch jene, die die periodengerechte Rechnungslegung und/oder Haushaltsplanung frühzeitig eingeführt haben, hätten festgestellt, dass die politischen Entscheidungsträger und die Öffentlichkeit nur begrenztes Interesse an periodengerechten Finanzinformationen haben. Eine naheliegende Erklärung für diese Situation sei, dass in vielen Ländern der Kassenhaushaltssaldo und die Nettokreditvergabe nach wie vor die wichtigsten Finanzkennzahlen oder -ziele seien und daher im Mittelpunkt der meisten politischen Debatten stünden.

Es gebe mehrere Initiativen, um die oben genannten Probleme anzugehen. Um beispielsweise die Jahresabschlüsse benutzerfreundlicher zu gestalten, hätten die Regierungen begonnen,

---

140 Ebd.

141 Ebd.

142 Vgl. hierzu auch: Tappe/Wernsmann, Öffentliches Finanzrecht, 3. Auflage 2023, § 7, Rn. 622.

Managementkommentare zu veröffentlichen und die Anmerkungen und Angaben in den Jahresabschlüssen zu vereinfachen.[143]

Nach Veröffentlichung der OECD-Studie wurden unter anderem im OECD Journal on Budgeting vertiefte Analysen veröffentlicht. So untersuchten van Helden und Reichard[144], warum die Zentralregierungen einiger Staaten (insbesondere des **Vereinigten Königreichs** und **Österreichs**) von einer kameralen Kassenbuchführung zur periodengerechten Rechnungslegung übergegangen sind, während andere (insbesondere **Belgien** und **Portugal**) weiterhin die kamerale Kassenbuchführung verwenden, obwohl beiden Staatengruppen gemeinsam ist, dass sie ihr Finanzberichterstattungssystem auf die periodengerechte Rechnungslegung umgestellt haben.

Die Autoren erläuterten, dass das Vereinigte Königreich und Österreich die Bedeutung der Konsistenz des gesamten Rechnungslegungssystems sowie die Notwendigkeit betonten, auch über den Ressourcenverbrauch im Haushalt zu informieren. Im Gegensatz dazu argumentierten Belgien und Portugal, dass eine klare und eindeutige Darstellung der Barausgaben für ihr Haushaltskonzept maßgeblich sei und dass politische Entscheidungsträger einen periodengerechten Haushalt nicht akzeptieren würden.

Der Umstellungsprozess in allen vier Staaten sei unter anderem durch die Tradition der Kassenbuchführung und eventuelle frühere Verwaltungsreformen, die auf der Übernahme privatwirtschaftlicher Managementtechniken in die öffentliche Verwaltung beruhten, beeinflusst. So neigten politische Akteure in Staaten mit napoleonischen Verwaltungstraditionen wie Belgien und Portugal eher zur kameralen Kassenbuchführung, weil das Budget dort traditionell als reines Ausgabenkontrollinstrument des Parlaments verstanden werde. Das Beispiel Österreichs zeige jedoch, dass auch in diesen Traditionen ein radikaler Wandel möglich sei.

Die Autoren kommen zudem zu dem Schluss, dass der weniger ehrgeizige Reformmodus (kamerale Kassenbuchführung mit periodengerechter Finanzberichterstattung) mehr Implementierungszeit erfordert als der ehrgeizigere Reformmodus (vollständige periodengerechte Rechnungslegung). So habe der Umstellungsprozess im Vereinigten Königreich und in Österreich 5 bis 7 Jahre in Anspruch genommen, während er sich in Belgien und Portugal über 10 bis 25 Jahre erstreckte.

5.2. Europäisches Vorhaben EPSAS

5.2.1. Stand bei EPSAS

Das Projekt „Europäische Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor“ (EPSAS) zielt darauf ab, die Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzbuchhaltung und Berichterstattung des öffentlichen Sektors zwischen und innerhalb der EU-Mitgliedstaaten durch die Entwicklung und Umsetzung eines harmonisierten europäischen Rechnungslegungsrahmens zu verbessern. Informationen über Einnahmen und Ausgaben sowie Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind wichtig für die Rechenschaftspflicht und fundierte Entscheidungsfindung. Im Gegensatz

143 OECD: Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries, 2017, Seiten 3, 9f., abgerufen am 17. September 2025.

144 van Helden, Jan; Reichard, Christoph: Cash or accruals for budgeting? Why some governments in Europe changed their budgeting mode and others not, Seiten 89, 103 bis 105, abgerufen am 18. September 2025.

zum privaten Sektor gibt es für den öffentlichen Sektor in der EU keine gemeinsamen Rechnungslegungsstandards für die Finanzberichterstattung.

Die Dienststellen der Kommission verfolgen beim Projekt EPSAS einen zweistufigen Ansatz. In Phase 1 lag der Schwerpunkt auf der kurz- bis mittelfristigen Erhöhung der Haushaltstransparenz in den Mitgliedstaaten durch die Förderung der periodengerechten Rechnungslegung und parallel dazu auf der Entwicklung des EPSAS-Rahmens, der Governance, Rechnungslegungsgrundsätze und Rechnungslegungsstandards umfasst.

Viele Mitgliedstaaten zeigten eine zunehmende Bereitschaft, die periodengerechte Rechnungslegung in ihrem öffentlichen Sektor einzuführen oder zu verbessern. Auch bei den notwendigen technischen Vorbereitungen für die Weiterführung des Projekts wurden erhebliche Fortschritte erzielt. Die Vorteile der periodengerechten Rechnungslegung für staatliche Stellen in den Mitgliedstaaten sowie einer transparenten und vergleichbaren Finanzbuchhaltung und Berichterstattung werden zunehmend anerkannt.

Eurostat hat einen Bericht für die Mitgliedstaaten über die Reife der Rechnungslegung und die Reformkosten im Zusammenhang mit der Modernisierung der öffentlichen Rechnungslegungssysteme in Auftrag gegeben. Im Vergleich zu 2013 wurde 2018 ein Anstieg des Reifegrades der Rechnungslegung verzeichnet, was darauf hindeutet, dass viele Regierungen tatsächlich auf dem Weg zu bedeutenden Reformen der öffentlichen Rechnungslegung sind.[145]

Eine aktualisierte Studie[146] hebt die Fortschritte hervor, die in einer Reihe von Mitgliedstaaten erzielt wurden oder derzeit erzielt werden, was sich in der Steigerung ihrer Rechnungslegungsreife im Jahr 2025 im Vergleich zu 2013 widerspiegelt. Konkret hat sich in diesem Zeitraum die (ungewichtete) geschätzte durchschnittliche Rechnungslegungsreife in allen Teilbereichen der öffentlichen Verwaltung erhöht:

- Zentralregierungen von 57 Prozent auf 66 Prozent,
- Länderregierungen von 43 Prozent auf 68 Prozent,
- Kommunalverwaltungen von 64 Prozent auf 73 Prozent,
- Sozialversicherungsträger von 54 Prozent auf 59 Prozent.

Die Ergebnisse für die einzelnen Staaten sind in Tabelle 3 des Berichts auf Seite 12 dargestellt, Daraus ergibt sich, dass Griechenland und Deutschland in Bezug auf die Rechnungslegungsreife der Zentralregierung mit 21 beziehungsweise 22 Prozent die Schlusslichter bilden. Spitzenreiter bei dieser Bewertung sind die baltischen Staaten mit zum Teil über 90 Prozent.

---

145 Varjas István: EPSAS Update, Zentrum für Verwaltungsforschung (KDZ), Europäische Governance und Städtepolitik, Blog, abgerufen am 2. September 2025.

146 pwc: Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost (2025), März 2025, abgerufen am 2. September 2025.

5.2.2. Entwicklungen in den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung der periodengerechten Rechnungslegung im Öffentlichen Sektor[147]

Seit 2019 haben mehrere Mitgliedstaaten ihre Reformen fortgesetzt oder eingeleitet. Griechenland, Italien und Portugal haben ihre Reformen in die nationalen Aufbau- und Resilienzpläne im Rahmen der Aufbau- und Resilienzfazilität des Corona-Wiederaufbauprogramms Next Generation EU (NGEU) aufgenommen.

Einige Länder mit bereits hohem Reifegrad im Rechnungswesen, wie Litauen und Polen, haben die Angleichung ihres öffentlichen Rechnungswesens an die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) weiter verfeinert. Da es bislang keine fertigen EPSAS gibt, planen alle Reformländer, die IPSAS entweder als Grundlage für die Entwicklung eigener Standards zu nutzen oder direkt umzusetzen.

Deutschland (Bund) und die Niederlande haben keine Pläne, im öffentlichen Sektor auf die Periodenabgrenzung umzustellen. In Deutschland gibt es keine bundesweite Verpflichtung zu einer auf der Periodenabgrenzung basierenden Reform, während auf Bundesebene einzelne Verbesserungen des Rechnungswesens umgesetzt werden (zum Beispiel Digitalisierung der Rechnungsprozesse und Fertigstellung eines Anlageregisters).

Die Umsetzung der periodengerechten Rechnungslegung ist auch in den Niederlanden uneinheitlich, wo die Mehrheit der zentralen Regierungsstellen weiterhin die Kassenbuchführung anwendet, während die Sozialversicherungskassen und die meisten Kommunalverwaltungen die periodengerechte Rechnungslegung verwenden.

5.2.3. Entschließungen des Deutschen Bundestages

Der Deutsche Bundestag äußerte sich im Juni 2013 und im März 2015 in Stellungnahmen gegenüber der Bundesregierung gemäß Artikel 23 Absatz 2 und 3 GG zu den EPSAS.

In der Stellungnahme vom Juni 2013 betonte der Deutsche Bundestag, dass jedwede Harmonisierung den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Budgethoheit des Deutschen Bundestages Rechnung tragen müsse. Bei der konkreten Ausgestaltung eines einheitlichen Rechnungswesens seien auch Kosten-Nutzen-Aspekte zu beachten. Deshalb wurde die Bundesregierung insbesondere aufgefordert,

- sicherzustellen, dass die etwaige Einführung dieser Standards die Aufstellung, den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne der Gebietskörperschaften der Mitgliedstaaten nicht berührt,

- sicherzustellen, dass es zu keiner Schwächung der Kontrollmöglichkeiten des Deutschen Bundestages im Haushaltsvollzug kommt,

147 Commission Staff Working Document reporting on the progress on European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), SWD(2024) 97 final, 19. April 2024, Seite 5ff., abgerufen am 2. September 2025.

– durch aktive Mitgestaltung der EPSAS darauf hinzuwirken, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Beachtung finden und die Einführung der bzw. Umstellung auf die neuen Standards mit möglichst geringem Aufwand erfolgt.[148]

2015 bekräftigte der Deutsche Bundestag die Entschließung von 2013 und ergänzte sie vor allem um die Feststellungen,

– dass das in den EPSAS selbst formulierte Ziel, qualitativ hochwertige, vergleichbare Daten zur Prävention von Finanz- und Wirtschaftskrisen zu erfassen, realistisch nicht erreichbar sei,

– alle Mitgliedstaaten gewährleisten müssen, dass der Dateninput in gleicher Qualität, nach gleichen Kriterien und Maßstäben von der jeweiligen Verwaltung vollzogen wird, dies jedoch angesichts der unterschiedlichen Verwaltungsstrukturen in den Mitgliedstaaten kaum umsetzbar sei,

– die Kosten für die Einführung und Anwendung einheitlicher europäischer Rechnungslegungsvorschriften weit über die Beschaffung von Hard- und Software hinausgingen,

– dass zur Wahrung der Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Subsidiarität die Wahlfreiheit zwischen verschiedenen doppischen und kameralen Systemen der Haushaltsführung und Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten erhalten bleiben müsse.

Die Bundesregierung wurde insbesondere aufgefordert,

– dafür Sorge zu tragen, dass die in Deutschland bestehende Entscheidungsfreiheit bezüglich der kameralen und doppischen Systeme der Haushaltsplanung, -führung und Rechnungslegung bestehen bleibe,

– durch aktive Mitgestaltung darauf hinzuwirken, dass die in Deutschland relevanten Grundsätze der Objektivierung, Rechenschaft, Ordnungsmäßigkeit und Kontrolle Berücksichtigung fänden und Wahlrechte und Ermessenspielräume weitgehend ausgeschlossen würden,

– darauf hinzuwirken, dass im Zentrum der Entwicklung von europäischen Rechnungslegungsstandards die Stellen stünden, die für die Setzung der nationalen

148 Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten - Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, KOM(2013) 114 endgültig; Ratsdokument 7677/13 – Bundestags-Drucksache 17/13183 Nr. A.12, hier: Stellungnahme gegenüber der Bundesregierung gemäß Artikel 23 Absatz 3 GG, Bundestags-Drucksache 17/14148 vom 26. Juni 2013. Der Deutsche Bundestag nahm die Entschließung nach Artikel 23 Absatz 3 GG in Kenntnis der Unterrichtung in seiner Sitzung am 27. Juni 2013 an, vergleiche Bundestags-Plenarprotokoll 17/250, Seite 32139B-32139C.

Rechnungslegungsnormen für öffentliche Haushalte verantwortlich seien, um die demokratische Legitimation dieser Standards zu sichern.[149]

5.2.4. Bericht des Bundesrechnungshofes

Der Bundesrechnungshof stufte die Bestrebungen der Europäischen Kommission zur Einführung der harmonisierte Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in seinem Bericht im November 2017 als kritisch ein. Ein Ziel der Einführung von EPSAS solle die Stärkung des Vertrauens in die Finanzstabilität der Europäischen Union sein. Die Vergangenheit habe jedoch gezeigt, dass es im Zweifel nicht an qualitativ hochwertigen Finanzdaten, sondern an einer soliden Haushaltspolitik und einer konsequenten Durchsetzung der europäischen Fiskalregeln mangele.

Der Bundesrechnungshof ging, bezogen auf die Situation in Deutschland, zudem davon aus, dass der deutsche Haushaltsgesetzgeber sein verfassungsrechtliches Budgetrecht auch künftig anhand der kameralen Haushaltsinformationen ausüben wolle. Im Falle einer verbindlichen Einführung von EPSAS auf Bundesebene müsste das kamerale System beibehalten und daneben ein doppisches System eingeführt werden. Für Deutschland bedeute dies im Ergebnis hohe Einführungskosten und dauerhaft zusätzliche Haushaltsbelastungen für den Betrieb eines Parallelsystems.

Der Bundesrechnungshof beleuchtete unter anderem auch ausführlich die Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung, um eine eventuelle Einführung von EPSAS zu bewerten. Das öffentliche Haushaltswesen in Deutschland sei durchdrungen von den Prinzipien der Finanzierung der Ausgaben durch Einnahmen und deren demokratischer Legitimation, ausgedrückt durch die parlamentarische Haushaltshoheit (Artikel 110 Absatz 2 GG) und der Kompetenz der Verwaltung für den Haushaltsvollzug. Nach Abschluss eines Haushaltsjahres habe der Bundesminister der Finanzen dem Parlament über alle Einnahmen und Ausgaben sowie über das Vermögen und die Schulden Rechnung zu legen. Die Rechnungslegung diene der Entlastung der Bundesregierung durch das Parlament (Artikel 114 Absatz 1 GG). Der Bundesrechnungshof prüfe die Rechnung sowie die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes (Artikel 114 Absatz 2 GG).

All diese Rechenschaftsschritte stellten auf die vergangenheitsorientierte Kontrolle der Verwendung der öffentlichen Mittel ab. Weitere Zwecke seien die finanzielle Stabilität, Generationengerechtigkeit sowie Vergleichbarkeit. Um dies alles zu erfüllen, müsse das öffentliche Rechnungswesen den Grundsätzen der Verlässlichkeit und der Objektivierung sowie dem Vorsichtsprinzip folgen.

Demgegenüber verfolgten die International Financial Reporting Standards (IFRS) und damit auch die IPSAS einen kapitalmarktorientierten Ansatz mit dem Ziel, die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens abzubilden („true and fair view“), um Investoren mit

---

149 Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsprüfungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten - Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, KOM(2013) 114 endgültig; Ratsdokument 7677/132 – Bundestags-Drucksache 18/3618 Nr. C.1 – hier: Stellungnahme gegenüber der Bundesregierung gemäß Artikel 23 Absatz 2 GG, Bundestags-Drucksache 18/4182 vom 3. März 2015. Der Deutsche Bundestag nahm die Entschließung nach Artikel 23 Absatz 2 GG in Kenntnis der Unterrichtung in seiner Sitzung am 5. März 2015 an, vergleiche Bundestags-Plenarprotokoll 18/91, Seite 8646D-8647A.

entscheidungsnützlichen Informationen zu versorgen. Die Betrachtung sei damit stärker auf die Gegenwart und Zukunft ausgerichtet. Demokratische Legitimation spiele naturgemäß keine Rolle.

Auch wegen des Zielkonflikts Rechnungslegungszwecke versus Entscheidungsnützlichkeit hätten das Vorsichtsprinzip und der Grundsatz der Objektivierung eine geringere Bedeutung. Dies komme auch in einer Reihe von Wahlrechten und Ermessensspielräumen zum Ausdruck. In der Arbeitsgruppe habe das Bundesministerium der Finanzen darauf bestanden, für die EPSAS eine Hierarchisierung der Bilanzierungsgrundsätze vorzunehmen, um die besondere Bedeutung der Grundsätze Verlässlichkeit, Objektivierung und Vorsicht herauszustellen. Eurostat und die Interessenvertreter der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Arbeitsgruppe hätten sich im Sinne einer möglichst starken Anlehnung an das IPSAS-Rahmenwerk gegen diese Forderung ausgesprochen.

Das Bundesministerium der Finanzen habe erklärt, dass es die Darstellung des Bundesrechnungshofes zu den wesentlichen Kritikpunkten ausdrücklich teile.[150]

5.2.5. Kosten der Implementierung von EPSAS

In seinem ersten Bericht zur möglichen Implementierung von EPSAS im Jahr 2014 geht PricewaterhouseCoopers (pwc) von Gesamtkosten der Implementierung in allen Gebietskörperschaften (inklusive Sozialversicherung) in Deutschland in Höhe von bis zu 2,355 Milliarden Euro aus.[151]

Diesen Betrag kritisiertet der Bundesrechnungshof in seinen Bericht aus dem Jahr 2017 als zu gering. pwc selbst habe im Text angemerkt, die Kostenschätzungen auf eine eingeschränkte Datengrundlage und stark vereinfachende Annahmen stützen zu müssen. Vor diesem Hintergrund weise pwc auch darauf hin, dass die tatsächlichen Kosten in den Mitgliedstaaten – abhängig von den nationalen Besonderheiten und Erfordernissen – deutlich von den Schätzungen abweichen könnten.[152]

Im März 2025 legte pwc ein Update des Berichts zur möglichen Implementierung von EPSAS vor. Darin werden die Gesamtkosten der Implementierung in allen Gebietskörperschaften (inklusive Sozialversicherung) in Deutschland auf bis zu 3,907 Milliarden Euro geschätzt.[153]

---

150 Unterrichtung durch den Bundesrechnungshof: Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Bundestags-Drucksache 19/60 vom 15. November 2017, Seiten 1ff., 13ff.

151 pwc: Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, 2013/S 107-182395, 1. August 2014, Tabelle 24, Seite 85, abgerufen am 2. September 2025.

152 Unterrichtung durch den Bundesrechnungshof: Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, Bundestags-Drucksache 19/60 vom 15. November 2017, Seite 21.

153 pwc: Updated accounting maturities of EU governments and EPSAS implementation cost (2025), März 2025, Tabelle 16, Seite 24, abgerufen am 2. September 2025.

5.3. Erfahrungen mit der Doppik bei Ländern und Kommunen in Deutschland

5.3.1. Stand der Einführung der Doppik in den Ländern

Genau wie der Bund halten die meisten Länder am traditionellen kameralen Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen fest. 2021 wendeten Hamburg, Bremen, Baden-Württemberg, Nordrhein-Westfalen und Hessen die staatliche Doppik an, allerdings in unterschiedlichem Umfang, wie **Fehler! Verweisquelle konnte nicht gefunden werden.** zeigt:

Tabelle 1: Länder mit staatlicher Doppik und Umfang der Anwendung

Land	Umfang der Doppik-Anwendung
Baden-Württemberg	Kameraler Haushalt, ergänzt durch eine nach kaufmännischen Grund-sätzen aufgestellte Vermögensrechnung
Bremen	Kameraler Haushalt, ergänzt durch doppische (Teil-)Abschlüsse
Hamburg	Doppischer Haushalt, Aufstellung von Jahres- und Konzernabschlüssen
Hessen	Doppischer und kameraler Haushalt, Aufstellung von Jahres- und Konzernab-schlüssen, ergänzt durch Finanzplan nach kameraler Gruppierung
Nordrhein-Westfalen	Kameraler Haushalt, derzeit noch im Umstellungsprozess des Haushalts-, Kas-sen- und Rechnungswesens (EPOS NRW)

Die **Freie und Hansestadt Hamburg** bestimmt in § 3 der Landeshaushaltsordnung (LHO)[154] die Aufstellung, Bewirtschaftung und Abrechnung eines Haushaltes, der nach Produkten gegliedert ist. Der Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans ist eine Kosten- und Leistungsrechnung zugrunde zu legen und es sind Informations- und Steuerungsinstrumente einzusetzen, die ein Fach- und Finanzcontrolling ermöglichen. Gemäß § 4 LHO ist das Rechnungswesen nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung (staatliche Doppik) zu gestalten, die den Vorgaben des Handelsgesetzbuches folgt. Danach richten sich auch die Gliederungsgrundsätze für den Jahresabschluss. Der Konzernabschluss ist eine konsolidierte Zusammenfassung der Abrechnung des Gesamtplans (Jahresabschluss) und der Jahresabschlüsse der zu konsolidierenden Organisationen (§ 78 Absatz 2 LHO).

154 Haushaltsordnung der Freien und Hansestadt Hamburg (Landeshaushaltsordnung - LHO) vom 17. Dezember 2013, Hamburger Gesetz- und Verordnungsblatt 2013, 503, zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 23. Juli 2025 (Hamburger Gesetz- und Verordnungsblatt Seite 488).

Philipp Häfner, Direktor bei dem Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, zog auf dem EPSAS-Symposion des Instituts der Wirtschaftsprüfer (idw) am 18. Februar 2019 folgende Schlüsse aus der Anwendung der Doppik in Hamburg:[155]

- Die Doppik sei gut, weil sie aussagekräftiger sei. Sie sei jedoch komplexer und weniger intuitiv als die Kameralistik. Am zahlungsstromorientierten Haushaltsplan festzuhalten, sei durchaus begründbar.

- Die Doppikreform habe die Verwaltungsinfrastruktur modernisiert, unter anderem durch elektronische, ressortübergreifende Prozesse der Finanzbuchhaltung. Davon profitiere zum Beispiel die Vermögensunterhaltung der Infrastruktur.

- Die doppische Finanzrechnung aus der Kameralistik abzuleiten, funktioniere auf Dauer nicht, weil die beiden Systeme nicht abstimmbar seien:

    - Die Kameralistik sei nicht konsequent zahlungsorientiert (sondern ein gewachsenes Gemisch),

    - es gebe Brüche, zum Beispiel bei „fiktiven Ausgaben“ (exemplarisch seien Rücklagen des Kernhaushalts),

    - die Kassenkredite würden außerhalb des Haushalts erfasst,

    - die Buchungen erfolgten nach Abschluss des Kalenderjahres.

- Aus der doppischen Buchung könne die Kameralistik mitbedient werden, aber nicht umgekehrt:

    - Die Eröffnungsbilanzwerte seien zwar vergleichsweise einfach zu generieren (einmaliger „Kraftakt Inventur“), die bilanzielle Fortschreibung erfordere aber eine flächendeckende doppische Buchhaltung.

    - Es sei nicht möglich, die Doppik als Statistikanforderung aus einem unverändert kameralen Haushaltswesen abzuleiten, ihr müssten doppische Buchungen durch eine Finanzbuchhaltung zugrunde liegen.

Mit einer am 15. April 2022 in Kraft getretenen Reform der Landeshaushaltsordnung[156] gestaltete **Hessen** sein Haushalts- und Rechnungswesen dauergesetzlich auf doppischer Basis mit kameraler Liquiditätsrechnung. Dieser Weg in die Doppik wird trotz Problemen bei der praktischen Umsetzung positiv beurteilt:

---

155 Institut der Wirtschaftsprüfer (idw): Öffentlicher Sektor – EPSAS, EPSAS Symposion 2019, abgerufen am 3. September 2025.

156 Hessische Landeshaushaltsordnung (LHO) vom 1. April 2022, verkündet als Artikel 1 des Haushaltsmodernisierungsgesetzes vom 1. April 2022 (Gesetz- und Verordnungsblatt Seite 184).

- Die reine Betrachtung der Nettoneuverschuldung beziehungsweise des kameralen Haushalts unterzeichne die Zukunftslasten des Landes deutlich. Über eine rein kamerale Betrachtung der Zahlungsströme und der Einhaltung der kameral ausgerichteten Schuldenbremse hinaus könne nur die Doppik mit ihrer Vermögens- und Ergebnisrechnung den im abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten Ressourcenverbrauch (einschließlich Abschreibungen und Rückstellungszuführungen) abbilden. Eine allein an der Liquiditätssituation im aktuellen Haushaltsjahr orientierte Haushaltswirtschaft sei nicht nachhaltig und mindere die Spielräume zukünftiger Haushaltsgesetzgeber und der nachfolgenden Generationen.

- Auch einen vollständigen Ausweis des Vermögens (einschließlich der Entwicklung des Anlagevermögens) und der Schulden (einschließlich Pensions- und Beihilferückstellungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen aus Transferleistungen, zum Beispiel infolge der kommunalen Entschuldungsprogramme des Landes) leiste nur ein doppisches Rechnungswesen mit einer systemimmanenten Verzahnung von Ressourcenverbrauch und Vermögensentwicklung.

- Das kaufmännische Rechnungswesen biete zudem eine belastbare Basis für eine Kosten- und Leistungsrechnung sowie durch die Implementierung einer betriebswirtschaftlichen Standardsoftware eine fortgeschrittene IT-Reife der Verwaltung. Dadurch könne die Effizienz des staatlichen Handelns nach allgemeinen Grundsätzen beurteilt und systematisch verbessert werden.

- Schließlich gehöre die Doppik auf dem Gebiet der Rechnungslegung mittlerweile zum europa- und weltweiten Standard der Finanzberichterstattung auch im öffentlichen Bereich.[157]

5.3.2. Erfahrungen in den Kommunen

5.3.2.1. Der Weg zum Neuen Steuerungsmodell und zur Doppik

1992 veröffentlichte die Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt), damals noch Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung, ihren Bericht über das Administrations- und Politikmodell der niederländischen Stadt Tilburg („Tilburger Modell“). Der Bericht war Auftakt für eine breite Reformbewegung in den deutschen Kommunen, die die KGSt unter dem Begriff „Neues Steuerungsmodell“ zusammenfasste.[158] Nach jahrelanger Weiterentwicklung heißt das Modell „Kommunales Steuerungsmodell“.[159] Ein zentraler Baustein ist die Abkehr von einer Inputorientierung des Haushalts, der einzelnen Aufgaben beziehungsweise

157 Droege, Michael; Rüdiger, Gerrit: Der leistungsbezogene doppische Haushalt, Die Öffentliche Verwaltung (DÖV) 2023, Seite 11ff.

158 Schwarting, Gunnar: 10 Jahre „Tilburger Modell“, abgerufen am 1. September 2025.

159 Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt): Kommunales Steuerungsmodell, abgerufen am 1. September 2025.

Dienststellen Finanzmittel zuweist, zu einer Outputorientierung, die die Leistungen der Kommunen für ihre Bürger, die Produkte, in den Vordergrund stellt.[160]

Um die Informationen zum Output der Gemeinde im Haushalt darzustellen, erarbeitete der Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushaltsrechts“ im Auftrag der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder ein Regelwerk für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen mit den Zielen,

- den Einsatz betriebswirtschaftlicher Instrumente und Methoden,
- die Output-Orientierung der Verwaltungsleistungen in Produktform als Grundlage für Zielvereinbarungen sowie als Grundlage für die Kostenermittlung und -zuordnung,
- die Darstellung des vollständigen, mit der Leistungserstellung verbundenen Ressourceneinsatzes sowie der Vermögens- und Kapitalposition (konsolidierter Gesamtabschluss),
- eine veränderte Darstellung des Haushaltsplans nach den Erfordernissen der dezentralen Ressourcenverantwortung, zum Beispiel in Budgetform,
- eine verstärkte Dezentralisierung der Bewirtschaftungsbefugnis für den Ressourceneinsatz auf der Fachebene,
- die Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität der Verwaltungsleistungen als Information für die Verwaltungssteuerung,
- ein Berichtswesen auch für unterjährige Berichte über die Erreichung der Leistungsziele (Controlling) als Steuerungsinstrument zur Unterstützung der dezentralen Ressourcenverantwortung innerhalb der Verwaltung und gegenüber dem Rat

zu ermöglichen.

Das bedeutet für das Haushalts- und Rechnungswesen insbesondere,

- die kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu berücksichtigen,
- die kaufmännischen Erfolgsgrößen Aufwand und Ertrag als Ergebnisgrößen im öffentlichen Rechnungswesen einzuführen,
- den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im Haushaltsplan im Ergebnishaushalt abzubilden und die Ein- und Auszahlungen sowie den erforderlichen Kreditbedarf im Finanzhaushalt auszuweisen,

160 Schwarting, Gunnar: 10 Jahre „Tilburger Modell“, abgerufen am 1. September 2025.

- aggregierte Produkte als Verbindung zwischen den an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen und Wirkungen in einem neuen Haushaltsplan abzubilden,

- Aufwendungen grundsätzlich durch Erträge in der gleichen Periode auszugleichen,

- ergänzend zum Jahresabschluss für die Kernverwaltung entsprechend den kaufmännischen Normen auch einen Gesamtabschluss (Kernverwaltung zusammen mit den ausgegliederten Vermögensmassen, die ebenfalls über ein doppisches Rechnungswesen verfügen) zu erstellen und

- als zusätzliches Instrument der Steuerung des Verwaltungshandelns eine Kosten- und Leistungsrechnung zu führen.

Die Länder konnten entscheiden, ob sie ein Wahlrecht der Kommunen für das doppische System oder für ein weiterentwickeltes kameralistisches System erlauben oder ob sie den Kommunen das System vorschreiben. Ferner konnten die Länder bei den Vorgaben für die Bilanzgliederung oder bei der Bewertung für die Eröffnungsbilanz ihre spezifischen Ansatz- und Bewertungsregeln verwenden.[161]

5.3.2.2. Einschätzungen zur Zielerreichung

Zum 1. Januar 2020 nutzten 8.548 von 11.627 Kommunen in Deutschland die Doppik. Den geringsten Anteil der Kommunen mit Doppik wiesen seinerzeit Bayern (4,6 Prozent) und Thüringen (3,9 Prozent) auf. Nur in **Bayern**[162] und in **Thüringen**[163] dürfen die Kommunen auch weiterhin (erweitert) kameralistisch buchen. Als Gründe für die Beibehaltung der oder Rückkehr zur Kameralistik werden von bayerischen Gemeinden geringe Einwohnerzahlen, kleine Verwaltungen, Personalwechsel, fehlendes Personal und das Nichterkennen eines höheren Nutzens bei der Verwendung der Doppik genannt.[164]

---

161 Arbeitskreis III Kommunale Angelegenheiten und Unterausschuss Reform des Gemeindehaushaltsrechts (UARG) der Innenministerkonferenz (IMK), 8./9. Oktober 2003: Reform des Gemeindehaushaltsrechts: Von einem zahlungsorientierten zu einem ressourcenorientierten Haushalts- und Rechnungswesen. Bericht für die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder am 19./21. November 2003, Anlage 1 zum IMK-Beschluss vom 21. November 2003.

162 Artikel 61 Absatz 4 Gemeindeordnung (GO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 22. August 1998 (Gesetz- und Verordnungsblatt, Seite 796, 797), die zuletzt durch § 2 des Gesetzes vom 9. Dezember 2024 (Gesetz- und Verordnungsblatt Seite 573) geändert worden ist.

163 § 52a Thüringer Gemeinde- und Landkreisordnung (Thüringer Kommunalordnung - ThürKO -) in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. Januar 2003, Gesetz- und Verordnungsblatt 2003, 41, zuletzt geändert durch Artikel 33 des Gesetzes vom 2. Juli 2024 (Gesetz- und Verordnungsblatt Seite 277, 288).

164 Burth, Andreas; Egger, Mignon Sarah: Stand der Doppik-Einführung in den deutschen Kommunen, Zeitschrift für Kommunalfinanzen (ZKF) 2021, Seite 30 bis 32.

Seit 2024 sind auch die **schleswig-holsteinischen** Kommunen verpflichtet, ihre Haushaltswirtschaft nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu führen.[165] Der Gesetzgeber begründete die Verpflichtung damit, dass die Umstellung auf die doppelte Buchführung zwar einmalige Kosten wie für die Fortbildung der Beschäftigten, Software, Erfassung und Bewertung des Vermögens sowie höhere laufende Kosten nach sich ziehe, dass sie aber vorteilhaft für Land und Kommunen sei und weil auch bei der Kameralistik zukünftig Anpassungsbedarf bestehe.[166]

In einer generellen Einschätzung stellte **Hill** 2020[167] unter anderem fest, dass das Neue Steuerungsmodell in den Kommunen nur teilweise erfolgreich umgesetzt worden sei. Neben allgemeinen Schwierigkeiten bei einer Systemumstellung wie mangelnde Unterstützung durch Führungskräfte oder hohe Transaktionskosten, einander überlagernden Sparansätzen oder politischen Wechseln habe die Nichtumsetzung vor allem an unterschiedlichen Rationalitäten der Politik und der Betriebswirtschaft gelegen. So verstehe sich ein Gemeinderat oder ein Kreistag in einer Konkurrenzdemokratie (anders als etwa in der schweizerischen Konkordanzdemokratie) nicht als politische Einheit, die die Verwaltung steuert. Vielmehr verfolge die jeweilige Opposition häufig eigene Interessen. Deshalb sei es für die Mehrheit schwer, sich auf konkrete Ziele festzulegen und die Frage der Zielerreichung mit Hilfe von Indikatoren transparent zu machen, weil ein Nichterreichen sofort Kritik der Opposition und der Öffentlichkeit erzeuge. Schließlich wendeten sich die Bürger selten mit strategischen Themen an die Ratsmitglieder, viel mehr interessierten sie Einzelprobleme, die sie unmittelbar beträfen. Die Steuerung über Produkte in Verbindung mit einer dezentralen Ressourcenverwaltung führe, insbesondere wenn dies noch mit leistungsorientierter Vergütung verknüpft sei, zu einer Maximierung des Eigennutzes der jeweiligen Einheiten zu Lasten der Gesamtziele.

Bereits 2017 betrachtete **Schwarting**[168] einige Vorgaben der Doppik an die Kommunen kritisch:

- Die Erstellung einer Bilanz für sehr kleine Gemeinden, die im Wesentlichen Umlagen an einen Gemeindeverband zahlten, sei nicht erforderlich.

- Der Umstellungsaufwand sei zu Beginn der Diskussion unterschätzt worden: Die Überführung eines bestehenden kameralen Rechnungswesens in ein doppisches System erfordere mehr und besser qualifiziertes Personal. Auch die IT-Kosten seien hoch gewesen.[169]

---

165 Artikel 1 (insbesondere Änderung von § 75 Absatz 4 der Gemeindeordnung) und Artikel 9 (Übergangsregelungen) Gesetz zur Harmonisierung der Haushaltswirtschaft der Kommunen (Kommunalhaushalte-Harmonisierungsgesetz) vom 23. Juni 2020, Gesetz- und Verordnungsblatt für Schleswig-Holstein 2020, Nr. 12, 9. Juli 2020, Seite 364ff.

166 Entwurf der Landesregierung eines Gesetzes zur Harmonisierung der Haushaltswirtschaft der Kommunen (Kommunalhaushalte-Harmonisierungsgesetz), Schleswig-Holsteinischer Landtag, Drucksache 19/1779, 29. Oktober 2019, Seite 2f.

167 Hill, Hermann: Gerhard Banner – Inspirator und Wegbereiter der Verwaltungsmodernisierung, in: KGSt-Journal, November 2020, abgerufen am 1. September 2025.

168 Schwarting, Gunnar: Die Doppik – ein ungeliebtes Kind?, in: der gemeindehaushalt 9/2017, Seite 199ff.

169 Schwarting, Gunnar: Die Doppik – ein ungeliebtes Kind?, in: der gemeindehaushalt 9/2017, Seite 199ff.

- Die Bewertung des kommunalen Vermögens sei nicht einheitlich verlaufen: Nordrhein-Westfalen habe für die Erstbewertung den Ansatz von Wiederbeschaffungskosten zugelassen, andere Länder im Prinzip die Anschaffungs- und Herstellungskosten.

- Die Aussagekraft der Bewertung der Aktiva, zum Beispiel von Straßenland, dessen Anschaffungs- und Herstellungskosten weit über einem (fiktiven) Verkehrswert liegen, sei schwer zu vermitteln.

- In den meisten Ländern seien die Rückstellungen auf jene Sanierungsmaßnahmen beschränkt, die innerhalb eines Zeitraums vorgesehen sind, und enthielten nicht sämtliche Sanierungsmaßnahmen. Dies widerspreche der Vorgabe der Generationengerechtigkeit.

- Einige Bundesländer verlangten neben dem Ausgleich des Ergebnishaushalts den Ausgleich des Finanzhaushalts, dies sei jedoch ein kameralistisches Relikt.

- Streng genommen dürften außerordentliche Erträge, zum Beispiel Verkaufserlöse, nicht zum Ausgleich des Ergebnishaushalts herangezogen werden. Die Erlaubnis einiger Länder dazu entspreche dem kameralistischen Denken, Defizite durch Vermögensveräußerung zu decken.

- Die Erstellung des Gesamtabschlusses von Kernverwaltung, Einrichtungen und Beteiligungen stelle einen erheblichen Aufwand dar, weil die verschiedenen Abschlüsse vor der Konsolidierung angeglichen werden müssten, um die Ergebnisse nicht zu verzerren. Dazu komme, dass die Aussagekraft eines solchen konsolidierten Abschlusses beschränkt sein könnte, weil er erst deutlich nach Ablauf des Haushaltsjahres vorliege.

- Der Haushalt falle wesentlich umfangreicher aus als bei einer kameralistischen Aufstellung.

Im Mai und Juni 2019 fand eine Befragung aller 1.003 Kommunen in **Niedersachsen**, **Nordrhein-Westfalen** und **Sachsen-Anhalt** statt. Die Fragesteller erhielten von 266 Kommunen verwertbare Daten. Die Befragung kommt zu dem Ergebnis, dass zwar die Umstellung auf ein doppisches Rechnungswesen weitgehend abgeschlossen sei, die Kommunen jedoch die Kosten- und Leistungsrechnung sowie eine Steuerung über Ziele und Kennzahlen nur wenig nutzten.[170]

Im Jahr 2020 veröffentlichte die Bertelsmann Stiftung die Ergebnisse einer Befragung der Kämmereien in **Sachsen**, inwieweit die Einführung der Doppik in den Kommunen die Erwartungen und Ziele erfüllt habe. Dabei sind insbesondere folgende Ergebnisse von Interesse:

Nach Ansicht der Kämmereien macht die Doppik für die Kommunen den Zusammenhang zwischen Investitionen und Abschreibungen sichtbar. Die Abschreibungen müssten durch Erträge erwirtschaftet werden. Erreiche die Gemeinde hingegen kein ausgeglichenes Ergebnis, fehle ihr die Liquidität für Investitionen.

---

170 Weiß, Jens; Schubert, Dino André: Reformziele erreicht? Ergebnisse einer Befragung zur Umsetzung der DOPPIK in den Kommunen in Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt, der gemeindehaushalt 7/2020, Seite 145ff.

Durch die kommunale Doppik würden alle vermögenswirksamen Größen, sowohl zahlungswirksame als auch nicht zahlungswirksame, berücksichtigt. Die durch die Doppik angestrebte Transparenz und realistischere Darstellung des Haushalts seien erreicht worden.

Die Mehrheit der Kämmereien sah eine größere Transparenz hinsichtlich des Bedarfs an Fördermitteln, zum Beispiel für die Reinvestition in die Erhaltung des Kapitalstocks.

Bei einem weiteren Ziel der Einführung der Doppik, messbare Informationen bereitzustellen und damit eine nachhaltige, wirkungsorientierte Haushaltspolitik zu fördern (Steuerungsziel), sah der Großteil der Kämmereien keine positiven Veränderungen.

Die überwältigende Mehrheit der teilnehmenden Kämmereien sah infolge der Doppik einen steigenden Personalbedarf, einen wachsenden fachlichen Anspruch in Kämmerei und Fachämtern sowie eine gestiegene Fachkräftelücke.[171]

Aus dem Jahr 2022 stammt eine praxisorientierte Zwischenbilanz nach der verpflichtenden Einführung der Doppik für **hessische** Kommunen im Jahr 2009. Ein Ziel der Umstellung, eine erhöhte Transparenz, sei durch die Doppik erreicht worden, auch wenn die Haushaltspläne deutlich umfangreicher seien. Auch das Ziel der generationengerechten Kommunalpolitik könne mit der Doppik erreicht werden, weil sie den Ressourcenverbrauch und die Erträge im Haushaltsjahr abbilde. Sei der Haushalt nicht ausgeglichen, werde auf Kosten der nachfolgenden Generation gewirtschaftet.

Wesentliches Ziel der Reformbemühungen war die Messbarkeit der Zielerreichungen durch Kennzahlen. Solche Steuerungsinstrumente seien für die politisch Verantwortlichen notwendig, weil die Flexibilisierung der Haushaltswirtschaft, zum Beispiel die Deckungsfähigkeit, die Übertragbarkeit oder die Budgetierung das Budgetrecht der politischen Entscheidungsträger tangiere. Allerdings mache die Bildung von Zielen die Leistung messbar, das könne politischen Rationalitäten (Wiederwahlinteresse) entgegenstehen. Zudem könnten Ziele und Kennzahlen nur ihre gewünschte Wirkung entfalten, wenn der Haushaltsplan rechtzeitig noch im Vorjahr beschlossen werde, das sei bei hessischen Kommunen oft nicht der Fall. Gleiche Verzögerungen seien bei der Pflicht zur Erstellung des Jahresabschlusses innerhalb von vier Monaten nach Abschluss des Haushaltsjahres festzustellen. Die Verfasser des Berichts plädieren zudem für eine stärkere Verpflichtung der Kommunen zur Erstellung eines Gesamtabschlusses, um ein aussagekräftiges Bild bei erheblichen Auslagerungen zu gewinnen.[172]

In den Jahren 2020 und 2021 führten Désirée I. Christofzik und andere Wissenschaftler auf der einen und Stephan Stüber, Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg, auf der anderen Seite eine Diskussion darüber, ob die Doppik **öffentliche Investitionen** bremse. Die

171 Bertelsmann Stiftung (Herausgeber); Geißler, René; Jänchen, Isabelle; Lubk, Claudia: Die Umsetzung der Doppik in den Gemeinden des Freistaates Sachsen, LebensWerte Kommune, Ausgabe 3, 2020, abgerufen am 16. September 2025.

172 Keilmann, Ulrich; Gnädinger, Marc; Volk, Felix [Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften (ÜPKK) beim Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs]: Zwischenbilanz zu den Zielen der Kommunalen Doppik am Beispiel Hessens, Die Wirtschaftsprüfung, 11.2022, Seite 631ff.

Wissenschaftler[173] verwiesen auf drei unabhängig voneinander entstandene Studien[174] und schlossen aus den Ergebnissen auf negative Effekte der Einführung der Doppik in den Kommunen auf die öffentlichen Investitionen. Im Einzelnen nannten sie folgende Erklärungsansätze für ihr Schlussfolgerungen:

- Eine Ursache könnten die höheren laufenden Verwaltungsausgaben für Personal oder Sachaufwand sein.

- Doppisch buchende Kommunen veräußerten weniger öffentliches Sachvermögen, sodass sich der finanzielle Spielraum für Investitionen reduziere.

- Der Zusatzaufwand bei der Vermögensbewertung und die Abschreibungen im doppischen System wirkten sich negativ auf folgende Haushalte aus, deshalb könnten kommunale Beschäftigte und politische Entscheidungsträger vor Investitionen zurückschrecken.

- Ebenso könnte die fehlende Erfahrung mit dem neuen Buchungssystem eine Zurückhaltung bei der Investitionsneigung erklären.

- Außerdem führe die Doppik zu mehr Transparenz in dem Sinne, dass ein Bedarf keine neue Investition, sondern die Unterhaltung bestehenden Vermögens sei.

Stüber[175] sah hingegen keinen negativen Einfluss der Doppik auf die Investitionstätigkeit der Kommunen. In seiner Replik verwahrte er sich dagegen, dass kamerale Investitionsausgaben mit doppischen Investitionsauszahlungen gleichgesetzt werden. Nur die Doppik decke vermeintliche Investitionen auf, die tatsächlich konsumtive Maßnahmen seien.

Im Weiteren verwies er auf die Einführung der sogenannten Schuldenbremse. Auch die Kommunen seien in den letzten Jahren verstärkt auf die Einhaltung der Regelungen zur Kreditaufnahme angehalten. Der mit der Schuldenbremse und einem Kreditaufnahmeverbot verfolgte politische Wille, mit den Steuereinnahmen von heute das Vermögen von morgen vorfinanzieren zu müssen, habe jedoch nichts mit der Doppik als Rechnungsstil zu tun.

---

173 Christofzik, Désirée; Dorn, Florian; Gäbler, Stefanie; Raffer, Christian; Rösel, Felix: Bremst die Doppik öffentliche Investitionen? Ergebnisse aus drei aktuellen Evaluationsstudien, Wirtschaftsdienst 2020, Heft 9, Seite 707ff.

174 Bei den drei Studien handelt es sich um: Christofzik, Désirée I.: Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? - Evidence from Germany, European Journal of Political Economy, Band 60, Dezember 2019, 101805. Dorn, Florian; Gäbler, Stefanie; Rösel, Felix: Ineffective fiscal rules? The effect of public sector accounting standards on budgets, efficiency, and accountability, Institut für Wirtschaftsforschung (ifo) Working Paper Nr. 312, 2019. Raffer, Christian: Accrual Accounting and the Local Government Budget – A Matching Evaluation, 2. März 2020, Social Science Research Network (SSRN). Alle Links abgerufen am 16. September 2025.

175 Stüber, Stephan: Replik: Die Doppik bremst keine öffentlichen Investitionen!, Wirtschaftsdienst 2021, Heft 2, Seite 138ff.

In ihrer Erwiderung wiesen Christofzik und andere[176] die Argumente teilweise zurück:

- In den von ihnen analysierten Studien seien auch für die doppisch buchenden Kommunen durchgehend kamerale Ausgabendaten verwendet worden, was aufgrund der finanzstatistischen Berichtspflichten möglich sei.[177]

- Die Befragung der Kommunen lege jedoch den Schluss nahe, dass der Rückgang der Investitionen nicht an der Buchungsdefinitorik liege, sondern dass die Abschreibungen, die bei der Doppik berücksichtigt werden müssten, eine Bremswirkung entfalteten.

- Zudem würden die Kommunen selbst nicht von der Schuldenbremse erfasst und könnten grundsätzlich weiterhin Kredite für Investitionen aufnehmen. Diese Möglichkeit stehe gleichermaßen allen Kommunen unabhängig von ihrem Buchungssystem offen.

- Darüber hinaus stelle sich auch bei der Doppik, wie bei jeder politischen Maßnahme, die Frage nach Kosten und Nutzen. Die Beantwortung dieser Frage dürfte regional sehr unterschiedlich ausfallen.

6. Fazit

Im Hinblick auf den Status Quo bleibt festzuhalten, dass auf Bundesebene sowohl die Haushaltsplanung als auch die Rechnungslegung kameralistisch geprägt sind. Allerdings findet (zumindest in Teilbereichen) eine wertmäßige Erfassung des Bundesvermögens statt. Bestimmte Positionen (etwa Beteiligungen des Bundes) werden bereits wertmäßig in der Vermögensrechnung abgebildet. Andere Positionen (unter anderem das Infrastrukturvermögen) werden dagegen bisher lediglich flächenmäßig ausgewiesen. Nach Angaben der Bundesregierung wird das Verkehrsinfrastrukturvermögen des Bundes indes unter Berücksichtigung der Standards staatlicher Doppik schrittweise erfasst und für eine künftig erweiterte Vermögensrechnung des Bundes monetär bewertet. Vor dem Hintergrund der schrittweisen wertmäßigen Erfassung des Vermögens auf Bundesebene lässt sich die Haushaltswirtschaft des Bundes nach gegenwärtigem Stand als „erweiterte Kameralistik“ einordnen (2.).

Anders als bei der Kameralistik, welche als Geldverbrauchskonzept die Liquiditätssicht in den Vordergrund stellt, liegt der Schwerpunkt bei der Doppik auf der Ressourcenverbrauchssicht und der Vermögenssicht. Der Ressourcenverbrauch wird dabei im Erfolgsplan und in der Erfolgsrechnung durch eine Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwendungen dargestellt. Dabei werden auch nicht zahlungswirksame Posten wie Abschreibungen berücksichtigt, sodass sich der

176 Christofzik, Désirée; Dorn, Florian; Gäbler, Stefanie; Raffer, Christian; Rösel, Felix: Erwiderung: Licht und Schatten der Doppik-Umstellung, Wirtschaftsdienst 2021, Heft 2, Seite 138ff.

177 „Bund und Länder stellen unabhängig von der Art ihrer Haushaltswirtschaft sicher, dass zur Erfüllung finanzstatistischer Anforderungen einschließlich der der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen sowie für sonstige Berichtspflichten die Plan- und Ist-Daten weiterhin nach dem Gruppierungs- und Funktionenplan mindestens auf Ebene der dreistelligen Gliederung bereitgestellt werden.“, § 49b Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätzegesetz – HGrG) vom 19. August 1969, Bundesgesetzblatt I, Seite 1273, zuletzt geändert durch Artikel 1 Gesetz zur periodengerechten Veranschlagung von Zinsausgaben im Rahmen der staatlichen Kreditaufnahme und Drittes Gesetz zur Weiterentwicklung der Qualität und zur Teilhabe in der Kindertagesbetreuung vom 21. November 2024, Bundesgesetzblatt I Nr. 361.

Substanzverzehr von Anlagevermögen abbilden lässt. Zudem werden Zuführungen zu Rückstellungen (insbesondere Pensionsrückstellungen) ausgewiesen (3.).

Im Rahmen der staatlichen Doppik können – im Gegensatz zur Kameralistik – Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht in Form von Erträgen und Aufwendungen erfasst und sowohl in der Haushaltsplanung als auch in der Rechnungslegung abgebildet werden.[178] Dementsprechend wird die staatliche Doppik als ein Mittel für eine generationengerechte Haushaltswirtschaft angesehen. Andere Stimmen heben dagegen die Vorteile der Kameralistik (insbesondere deren Einfachheit und Klarheit) gegenüber der staatlichen Doppik hervor, halten die Kameralistik aufgrund der Eigenschaften des (stark von Transferzahlungen geprägten) Bundeshaushalts für das sachgerechte Konzept und erheben Bedenken hinsichtlich der (für die staatliche Doppik erforderlichen) wertmäßigen Erfassung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (4.1.).

Hinsichtlich der rechtlichen Rahmenbedingungen für eine Einführung der staatlichen Doppik auf Bundesebene ist zunächst auf die grundsätzliche Wahlmöglichkeit von Bund und Ländern in Bezug auf ihr Rechnungswesen hinzuweisen. In der Literatur ist indes nicht abschließend geklärt, inwieweit Bund und Länder bei Einführung der staatlichen Doppik aufgrund der Vorgaben der Schuldenbremse weiterhin kameralistische Elemente in ihre Haushaltsplanung und Rechnungslegung aufnehmen müssen. Auch der Rechtsprechung sind hierzu keine eindeutigen Aussagen zu entnehmen. Schließlich sind auf einfachgesetzlicher Ebene die (bisher) von der Kameralistik geprägten Vorgaben der BHO zu beachten (4.2.).

Im Hinblick auf etwaige Reformschritte ist (neben den aufgezeigten rechtlichen Aspekten) zu berücksichtigen, dass die Einführung der staatlichen Doppik zunächst die Erstellung einer Eröffnungsbilanz voraussetzt (4.3.).

Kapitel 5 der vorliegenden Arbeit beinhaltet Erfahrungen mit der Doppik im In- und Ausland. So führte die OECD nach zwei Jahrzehnten der Reformen im Bereich der periodengerechten Rechnungslegung in 34 OECD-Staaten eine Umfrage durch. Die Mehrheit der Staaten habe sich zufrieden gezeigt, dass die Ziele der Reformen in Bezug auf Transparenz und Rechenschaftspflicht vollständig erreicht worden seien. Allerdings hätten die politischen Entscheidungsträger und die Öffentlichkeit nur begrenztes Interesse an periodengerechten Finanzinformationen. In vielen Staaten seien, auch aufgrund der verwurzelten Tradition der Kassenbuchhaltung, der Kassenhaushaltssaldo und die Nettokreditvergabe nach wie vor die wichtigsten Finanzkennzahlen und stünden daher im Mittelpunkt der meisten politischen Debatten. Die OECD setzt bei ihren Reformbemühungen auf höhere Nutzerfreundlichkeit und Vereinfachung des Rechnungswesens (5.1.)

Das Projekt „Europäische Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor“ (EPSAS) zielt darauf ab, die Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzbuchhaltung und Berichterstattung des öffentlichen Sektors zwischen und innerhalb der EU-Mitgliedstaaten durch die Entwicklung und Umsetzung eines harmonisierten europäischen Rechnungslegungsrahmens herzustellen. In einem Bericht attestierte Eurostat Griechenland und Deutschland, Schlusslichter in Bezug auf die

178 Burth/Gnädinger, HaushaltsSteuerung.de, Doppik, abrufbar unter: https://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html, zuletzt abgerufen am 15. September 2025.

Rechnungslegungsreife der Zentralregierung zu sein, die baltischen Staaten erreichten hingegen einen sehr hohen Reifegrad. Der Deutsche Bundestag äußerte sich 2013 und 2015 zu den EPSAS und betonte insbesondere, dass jedwede Harmonisierung den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Budgethoheit des Deutschen Bundestages Rechnung tragen müsse. Auch der Bundesrechnungshof stufte das EPSAS-Projekt im November 2017 als kritisch ein und sah sich in einer Linie mit dem Bundesministerium der Finanzen: Alle Rechenschaftsschritte im deutschen Haushaltsverfahren stellten auf die vergangenheitsorientierte parlamentarische Kontrolle der Verwendung der öffentlichen Mittel ab. Das öffentliche Rechnungswesen folge den Grundsätzen der Verlässlichkeit und der Objektivierung sowie dem Vorsichtsprinzip. Internationale Ansätze wollten hingegen einen „true and fair view“ geben, um Investoren mit entscheidungsnützlichen Informationen zu versorgen. Demokratische Legitimation spiele naturgemäß keine Rolle. Im Falle einer verbindlichen Einführung von EPSAS auf Bundesebene müsse das kamerale System beibehalten werden, folglich käme auf Deutschland neben hohen Einführungskosten eine dauerhaft zusätzliche Haushaltsbelastung zu (5.2.).

Die zur Verfügung stehenden Auswertungen zu den Erfahrungen mit der Doppik in den Ländern und Kommune haben ergeben, dass auf Länderseite ausschließlich Hamburg einen doppischer Haushalt und Jahres- und Konzernabschlüsse erstellt. Dort wird die Doppik positiv beurteil, weil sie aussagekräftiger sei und zum Beispiel Daten für die Vermögensunterhaltung der Infrastruktur liefere. Ein doppischer Haushalt sei jedoch komplexer und weniger intuitiv als ein kameraler. Hessen stellte sein Haushalts- und Rechnungswesen auf doppischer Basis um, nutzt jedoch weiterhin eine kamerale Liquiditätsrechnung. Auch hier fiel das Fazit positiv aus, weil nur die Doppik die systemimmanente Verzahnung von Ressourcenverbrauch und Vermögensentwicklung und damit die tatsächlichen Spielräume zukünftiger Haushaltsgesetzgeber und der nachfolgenden Generationen aufdecke.

Der Weg der Kommunen in Deutschland mit der Abkehr von einer Inputorientierung des Haushalts zu einer Outputorientierung, die die Leistungen der Kommunen für ihre Bürger in den Vordergrund stellt, begann bereits 1992. Ein Großteil der Kommunen nutzt bereits die Doppik, allerdings fällt das Fazit gemischt aus. Es gebe zwar die gleichen positiven Effekte wie bei den Ländern in Sachen Transparenz und Aussagefähigkeit. Allerdings seien die Umstellungskosten aufgrund der umfangreichen Bewertungen und die laufenden Kosten, hier vor allem die IT- und Personalkosten, für kleine Gemeinden nicht oder nur schwer zu stemmen. Hinzu käme, dass die politischen Entscheidungsträgen die Kosten- und Leistungsrechnung sowie die Ziele und Kennzahlen, um eine nachhaltige, wirkungsorientierte Haushaltspolitik zu verfolgen, nur wenig nutzten. Zwischen Wissenschaft und Praxis gab es zudem eine Diskussion, ob die Doppik die Investitionen hemme. Es sei festzustellen, dass doppisch buchende Kommunen weniger öffentliches Sachvermögen veräußerten, sodass sich der finanzielle Spielraum für Investitionen reduziere. Als ein Gegenargument wurde angeführt, dass auch die Kommunen in den vergangenen Jahren angehalten seien, bei der Kreditaufnahme zurückhaltend zu sein und dass dies eher zu verringerten Investitionen führe (5.3.).

***