

# Von der Kameralistik zur Doppik – Erfahrungen aus Schleswig-Holstein

Von Stefan Heins, Peter Knierim und Ralf Walser

*Mit der doppelten Buchführung und damit einem veränderten Finanzmanagement ist die SHLF zu einem modernen und zukunftsfähigen Unternehmen geworden. Für ein junges Unternehmen, das innerhalb kurzer Zeit den Weg aus der öffentlichen Verwaltung in die „Selbständigkeit“ gefunden hat, beinhaltet das eine große Herausforderung – personell und finanziell.*

## Ausgangssituation und Rahmenbedingungen

Mit Gründung der Schleswig-Holsteinischen Landesforsten (SHLF) als Anstalt öffentlichen Rechts nahm der Weg von einer Verwaltung zu einem modernen Unternehmen seinen Anfang. Für die SHLF entstand die Möglichkeit, Kreativität und Verantwortung in wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht zu entwickeln und die Führungskultur und Leitungsverantwortung eines Wirtschaftsunternehmens aufzubauen.

Im Rahmen der Wirtschaftlichkeit wurde auch ein neues Buchhaltungssystem eingeführt. Vor der Anstaltsgründung war die Landesforstverwaltung Bestandteil der Landesverwaltung und wurde rein kameral bewirtschaftet – ein System, das keine umfassende Kostentransparenz ermöglichte. Daher musste ein Weg von der Kameralistik hin zu einer kaufmännischen Buchführung gefunden werden, der folgende Eckpunkte beachtete:

- 1) das Rechnungswesen hat nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung (Doppik) zu erfolgen,
- 2) der Jahresabschluss ist nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches aufzustellen – er besteht in Anwendung der für große Kapitalgesellschaften geltenden Rechtsvorschriften aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung und dem Lagebericht,

*S. Heins ist Steuerberater und Geschäftsführer der wetreu LBB Betriebs- und Steuerberatungsgesellschaft KG in Kiel.*

*P. Knierim leitet die Abteilung 1 – Innerer Dienst, Finanzen, Personal, IT, Rechtsangelegenheiten – der Schleswig-Holsteinischen Landesforsten.*

*R. Walser ist Mitarbeiter in der Abt. 1 für Finanzen und Steuern zuständig.*

poststelle@forst-sh.de

- 3) es werden lediglich noch zwei Landeszuschüsse gewährt, mit dem einen werden über eine Zielvereinbarung die besonderen Gemeinwohlleistungen (Neuwaldbildung, Waldpädagogik, Naturschutz, Erholung und Ausbildung) finanziert, der andere ist ein Betriebsmittelzuschuss, der bis zum Jahr 2012 gewährt wird,
- 4) für die veränderten Informationspflichten gegenüber den Kontrollgremien sind unterschiedlichste Daten zu erheben.

## Kameralistik und Doppik – zwei gegensätzliche Buchungssysteme

Die Kameralistik ist eine Form der Buchführung, die bis heute noch viele öffentlichen Verwaltungen auf Landes- und Bundesebene verwenden. In der Kameralistik werden lediglich kassenwirksame Einnahmen und Ausgaben betrachtet, dies jedoch nicht im betriebswirtschaftlichen Sinne: Erträge und Aufwendungen werden nicht ermittelt. Im kameralen System werden lediglich Einnahmen und Ausgaben nach Fälligkeit im Haushaltsjahr nachgewiesen. Alle künftigen und bereits feststehenden Belastungen, wie zum Beispiel Pensionsverpflichtungen oder Abschreibungen, die sich erst in den kommenden Jahren auswirken, bleiben unberücksichtigt.

Im Gegensatz dazu steht die Doppik als ressourcenorientiertes Konzept. Die Anwendung ermöglicht eine periodengenaue Ausweisung des vollständigen Wertverzehr des Vermögens. Dabei werden auch nicht akut zahlungswirksame Größen erfasst. Das kaufmännische Rechnungswesen mit doppelter Buchführung bildet periodengenau Ertrag und Aufwand ab. Sie weist sowohl Vermögen als auch Schulden in einer Bilanz aus.

Die Doppik trägt damit dem Ziel der Unternehmenssteuerung, der Transparenz und der Generationengerechtigkeit Rechnung.

Der Weg der Schleswig-Holsteinischen Landesforsten hin zu eben jener kaufmännischen

Buchführung war aufwändig. Im Folgenden soll anhand einiger Probleme und Lösungen die Umsetzung der SHLF verdeutlicht werden.

Jahrzehntelang wurde in der Landesverwaltung in den Grundsätzen der Kameralistik gearbeitet und gelebt. Mit der Herauslösung der SHLF aus der Landesverwaltung mussten sich die Beschäftigten der SHLF unmittelbar auf das neue Buchungssystem und dessen Konsequenzen einstellen.

Um den Umstellungsprozess für die Mitarbeiter zu erleichtern, beauftragte die Geschäftsleitung der SHLF ein Dienstleistungsunternehmen, das die betroffenen Mitarbeiter in der doppelten Buchführung unterrichtete. Diese Maßnahme förderte sowohl das Verständnis für den neuen Weg als auch die Motivation der Mitarbeiter.

## Eröffnungsbilanz

Grundlage für eine doppelte Buchführung ist eine so genannte Eröffnungsbilanz, zu deren Aufstellung die Schleswig-Holsteinischen Landesforsten ein erfahrenes Wirtschaftsprüfungsunternehmen hinzuzogen.

Neben zahlreichen Fragen mussten bei der Eröffnungsbilanz auch verschiedene Ansätze zur Bewertung gefunden werden. Dazu gehörte unter anderem die erstmalige Erstellung einer kompletten Inventur.

Was besitzen die Schleswig-Holsteinischen Landesforsten überhaupt? Diese Frage konnte hinsichtlich der Grundstücke mit den Grundbuchauszügen sicherlich leichter beantwortet werden als in der Bestandsaufnahme sämtlicher Maschinen, Geräte etc.

Nachdem die Eröffnungsbilanz zum 1. Januar 2008 erstellt wurde, begann die Arbeit mit der doppelten Buchführung. Den Landesforsten stand dabei von Anfang an das Kieler Steuerberatungsbüro wetreu zur Seite.

## Privates Kreditinstitut

Die doppelte Buchführung basiert auf dem Grundprinzip von Konto und Gegenkonto. Das bedeutet: Jede Buchung wird auf zwei Konten verbucht. Zum einen auf dem Bankkonto und zum anderen auf dem Gegenkonto, dem Sachkonto oder ggf. auch einem Finanzkonto.

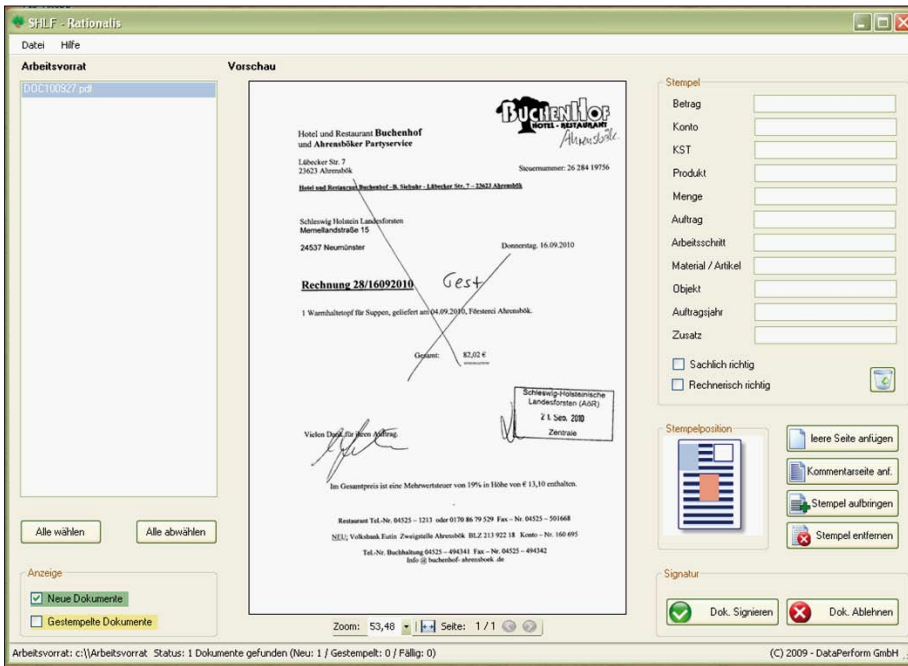


Abb. 1: Optionen der Bearbeitung im Programm Rationalis

Da die Landesforsten mit ihrem gesamten Geldverkehr in die Landeskasse des Landes Schleswig-Holstein eingegliedert waren, existierte für die SHLF kein eigenes Bankkonto. Es war allerdings nicht möglich, aus der Landeskasse heraus eine Auswertung zu erhalten, die einem Bankkonto im Sinne der doppelten Buchführung entsprach und zudem abgestimmt werden konnte. Ein Guthaben oder eine Schuld auf dem Konto der Landeskasse stellte letztlich eine Forderung bzw. eine Verpflichtung gegenüber dem Land Schleswig-Holstein dar. Diese Hürde war unüberwindbar. Es führte dazu, dass die SHLF sich bereits im ersten Jahr nach der Gründung zur Bankkontenführung privaten Banken zuwandten.

### Lohnbuchhaltung

Eine weitere Hürde bestand darin, die Personalkosten entsprechend der Forderungen des Handelsgesetzbuchs in Personalaufwand und Sozialversicherungs- und Altersvorsorgeaufwand aufgeteilt zu erhalten.

Die Eingliederung der SHLF in das Landesbesoldungsamt führte ebenso wie die Eingliederung in die Landeskasse zu Schwierigkeiten hinsichtlich Auswertung und Darstellung in der Verbuchung der Personalkosten. Indem die Schleswig-Holsteinischen Landesforsten für die Lohnbuchhaltung einen externen Dienstleister beauftragten, lassen sich nun detaillierte Auswertungen erstellen. Über Schnittstellen zwischen Lohnbuchhaltung und Buchhaltung werden diese fehlerlos in die Buchhaltung integriert.

### Belegfluss

Da Leistungsempfänger immer die Schleswig-Holsteinischen Landesforsten und nicht die einzelnen Förstereien sind, müssen alle Rechnungen an die Zentrale in Neumünster adressiert sein. Um eine schnelle Bearbeitung zu garantieren, musste ein System gefunden werden, das es ermöglichte, Rechnungen zeitnah sachlich und rechnerisch richtig zu zeichnen und zu unterschreiben. In Zusammenarbeit mit der Firma DataPerform GmbH wurde dafür ein papierloses Verfahren mit dem Namen „Rationalis“ entwickelt.

Vereinfacht dargestellt, werden die Kreditoren in der Zentrale eingescannt, an die Kostenstellen versandt, bearbeitet und automatisiert an die Zentrale zurückgeschickt. Dies nimmt nur wenige Minuten in Anspruch. Weder ein Ausdrucken der Rechnungen noch andere manuelle Tä-

tigkeiten sind erforderlich. Das Programm ist in allen Förstereien installiert und ein fester Bestandteil der täglichen Arbeit (Abb.1).

Die Originalbelege und die Rückläufer aus „Rationalis“ werden für die doppelte Buchführung an das Steuerbüro übergeben und in der Kreditorenbuchhaltung des EDV-Dienstleisters DATEV erfasst. In diesem Rahmen wird das Zahlungsziel unter Ausnutzung der Skontofristen eingegeben. Das Steuerbüro erstellt aus der kreditorischen Buchhaltung heraus eine Zahlungsvorschlagsliste, die mindestens dreimal wöchentlich der SHLF online zur Verfügung gestellt wird. Nach Prüfung wird die Zahlungsvorschlagsliste online eingegeben und an die erfassten Kreditoren über das Bankkonto überwiesen.

### Mahnwesen

Das Buchhaltungsprogramm des Steuerberatungsbüros überwacht die Zahlungseingänge, indem über das automatische Einlesen des Bankkontos der SHLF ein Ausgleich der Debitoren erfolgt. Wird das Zahlungsziel nicht eingehalten, wird das Mahnwesen nach folgendem Muster aktiviert:

Der Kunde soll innerhalb von zwei Wochen nach Fälligkeit der Rechnung bezahlen. Ist die Rechnung dann nicht gezahlt, erstellt das Steuerberatungsbüro eine Mahnung und sendet sie der SHLF als Mahnvorschlagsliste zu. Das Versenden der ersten und zweiten Mahnung erfolgt nach kurzer Rücksprache mit der SHLF automatisiert.

Nach der zweiten Mahnung werden die Vorgänge an einen Rechtsanwalt abgegeben. Auch dieser Vorgang erfolgt automatisiert, sodass der Bestand der offenen Forderungen sehr gering und überschaubar ist.

Mit übersichtlichen Arbeitsabläufen, klar strukturierter Verantwortung und unter Nutzung der heutigen technischen

Abb. 2:  
Die doppelte Buchführung sieht Auswertungen vor, wie wirtschaftlich z.B. Brennholz als ein Produkt aus der umfangreichen Produktpalette der SHLF bereitgestellt wird.

Foto: Kathrin Bühring



| Gesamt                | TStd. | Aufwand        |            |                    | Erlöse    |           |             |
|-----------------------|-------|----------------|------------|--------------------|-----------|-----------|-------------|
|                       |       | Personalkosten | Sachkosten | Int. Verrechnungen | Erlöse    | Zuschüsse | Int. Erlöse |
| Planung               |       | 221.778 €      | 144.940 €  | 18.000 €           | 351.318 € | - €       | - €         |
| Vollzug               | 2.698 | 67.534 €       | 36.495 €   | - €                | 140.634 € | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 30%            | 25%        | 0%                 | 40%       |           |             |
| <b>Holzernste</b>     |       |                |            |                    |           |           |             |
| Planung               |       | 103.470 €      | 32.400 €   | 18.000 €           | 313.613 € | - €       | - €         |
| Vollzug               | 787   | 20.581 €       | 12.531 €   | - €                | 121.292 € | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 20%            | 39%        | 0%                 | 39%       |           |             |
| <b>Holzproduktion</b> |       |                |            |                    |           |           |             |
| Planung               |       | 55.287 €       | 38.020 €   | - €                | - €       | - €       | - €         |
| Vollzug               | 417   | 7.135 €        | 3.918 €    | - €                | - €       | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 13%            | 10%        |                    |           |           |             |
| <b>Nebenprodukte</b>  |       |                |            |                    |           |           |             |
| Planung               |       | 5.774 €        | 9.090 €    | - €                | 22.100 €  | - €       | - €         |
| Vollzug               | 232   | 4.969 €        | 4.337 €    | - €                | 5.468 €   | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 86%            | 48%        |                    | 25%       |           |             |
| <b>Liegenschaften</b> |       |                |            |                    |           |           |             |
| Planung               |       | 12.790 €       | 40.500 €   | - €                | - €       | - €       | - €         |
| Vollzug               | 288   | 6.373 €        | 4.937 €    | - €                | - €       | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 50%            | 12%        |                    |           |           |             |
| <b>Jagdbetrieb</b>    |       |                |            |                    |           |           |             |
| Planung               |       | 4.432 €        | 2.160 €    | - €                | 11.605 €  | - €       | - €         |
| Vollzug               | 110   | 3.232 €        | 4.446 €    | - €                | 10.431 €  | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 73%            | 206%       |                    | 90%       |           |             |
| <b>Naturschutz</b>    |       |                |            |                    |           |           |             |
| Planung               |       | 10.680 €       | 6.660 €    | - €                | - €       | - €       | - €         |
| Vollzug               | 30    | 1.079 €        | 360 €      | - €                | - €       | - €       | - €         |
| Zielerreichung        |       | 10%            | 5%         |                    |           |           |             |

Abb. 3: Es gibt vielfältige Möglichkeiten, die Plan- und Vollzugsdaten auszuwerten.

Möglichkeiten hat sich im Laufe des Jahres 2008 bis Mitte 2009 ein System der doppelten Buchführung herausgebildet. Es entspricht sämtlichen Grundsätzen des Handelsgesetzbuches sowie den Ansprüchen der SHLF und trägt zur Optimierung von Forderungen und Verbindlichkeiten und damit zur Wirtschaftlichkeit der SHLF bei.

### Auswertungen aus der Doppik

Die doppelte Buchführung sieht bestimmte Auswertungsmuster wie betriebswirtschaftliche Auswertungen, unterjährige Jahresabschlüsse, Summen- und Saldenliste u.ä. vor. Sie dienen der erwerbswirtschaftlichen Analyse und geben Erkenntnisse über die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit der Landesforsten.

Für die SHLF musste ein separates Auswertungsportfolio geschaffen werden. Daneben ist eine Kostenrechnung installiert worden, die angesichts der Produktpalette des Unternehmens sehr umfangreich ist.

Aus der doppelten Buchführung gehen derzeit folgende sofort verfügbare Auswertungen hervor:

#### a) Betriebswirtschaftliche Auswertung:

Da periodengerecht alle Aufwendungen und Erträge abgegrenzt werden, lässt sich neben einem Rückschluss auf die aktuelle Wirtschaftlichkeit des Unternehmens auch ein genauer Überblick über das vorläufige Ergebnis eines Monats oder eines anderen gewünschten Zeitraumes darstellen.

#### b) Controlling-Report SHLF

Der so genannte Controlling-Report der SHLF umfasst Ist-Zahlen vergangener Zeiträume, die Planzahlen des Jahres 2010 sowie die Ist-Zahlen des Jahres 2010 immer in periodengerechter Abgrenzung. Weiterhin werden eine Prognose und die

prozentualen Abweichungen von Plan- zu Ist-Zahlen erstellt, die sich auf den 31. Dezember eines Geschäftsjahres bezieht.

Zu jedem Buchungsstand ist ein Überblick über die Ist-Zahlen der Periode mit den Ist-Zahlen der Vorperioden möglich.

#### c) Summen- und Saldenliste

Anhand der Summen- und Saldenliste lassen sich die Salden der einzelnen Konten aus der doppelten Buchführung nachvollziehen. Vom Eröffnungsbilanzwert ausgehend über die Soll- und Habenbuchungen ergibt sich der Endsaldo auf dem jeweiligen Konto.

Die SHLF kann die einzelnen Konten online einsehen.

#### d) Budgetplanung und Vollzug

Alle Kostenstellen der SHLF unterliegen einer Budgetplanung. Um Planung und Vollzug transparent darzustellen, wurde u.a. eine Auswertung aus Planzahlen (FIS) und Vollzugszahlen (Datev) erstellt. Mit diesem Instrument sind die SHLF und alle Kostenstellen-Verantwortlichen in der Lage, ihre Kostenstelle nachhaltig zu steuern (Abb. 3).

Weitere Auswertungsmöglichkeiten nach Produktgruppen, Produkten, Kostenarten etc. werden den Kostenstellen-Verantwortlichen turnusgemäß zur Verfügung gestellt.

Neben diesen Auswertungssystemen ist ein weiteres Kennzahlensystem erforderlich. Über dieses soll die Vermögens- und Schulden-, die Ertrags- und Finanzsituation betrachtet werden. Die SHLF kann auf eine Reihe bewährter Richtlinien aus der Betriebswirtschaft zurückgreifen, um zu geeigneten Kennzahlen zu gelangen.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wäre es optimal, das Eigenkapital zu vermehren, damit eine Reserve für schwierige Zeiten aufgebaut werden kann. Entsprechend

sind Kennzahlen zur Eigenkapitalstruktur des Unternehmens von besonderer Bedeutung. Außer der so genannten Eigenkapitalquote liefert die Vermögensseite auch Informationen über die Investitionsdeckung, die Abschreibungsquote und die Anlagenintensität.

Ein weiterer großer Bereich für Kennzahlen ist die Ertragslage. In diesem Feld werden Kennziffern wie die Zuwendungsquote, aber auch die Intensität von Personalkosten, Sach- und Dienstleistungen, Abschreibungen und Zinslast u.ä. aufgerechnet.

Die aus der doppelten Buchführung gewonnenen Informationen dienen in erster Linie der SHLF für die betriebswirtschaftliche Steuerung.

Sie unterstützen aber auch externe Adressaten wie die Organe der SHLF (Verwaltungsrat, das Finanzministerium, Beteiligungs-Controlling), ebenso Banken, der Politik und nicht zuletzt der Bevölkerung zur Information.

### Fazit

Die Umstellung von der Kameralistik zur Doppik ist erfolgreich abgeschlossen, auch wenn der Prozess einer ständigen und kontinuierlichen Verbesserung unterliegt.

Hinsichtlich der Auswertung der Kennzahlen für die Unternehmenssteuerung befinden sich die SHLF noch in einer Entwicklungs- und Findungsphase.

Im Hinblick auf die gegenwärtigen Prozesse lässt sich feststellen: Mit der doppelten Buchführung und dem daraus folgenden veränderten Finanzmanagement hat sich die SHLF zu einem modernen und zukunftsfähigen Unternehmen aufgestellt. Die Leitung der SHLF handelt entsprechend des vorgegebenen Handlungsrahmens unternehmerisch. Der Grad, in dem dieses Umdenken vollzogen und dokumentiert wird, hat künftig einen verstärkten Einfluss auf die Prosperität der SHLF. Sie erhält den künftigen Generationen Handlungsspielräume zur kontinuierlichen Fortentwicklung der Landesforsten sowie der Gemeinwohlleistung.

Das Ziel der Schleswig-Holsteinischen Landesforsten ist es, eine Abkopplung von den öffentlichen Kassen zu erreichen und als Wirtschaftsunternehmen Verpflichtungen der Öffentlichkeit gegenüber kostendeckend wahrzunehmen. Dies ist ohne unternehmerischen Erfolg nicht möglich.

Die doppelte Buchführung hat einen wesentlichen Anteil daran, der Öffentlichkeit diese Anliegen deutlich zu machen und der Unternehmensleitung entsprechende Hilfestellungen zu geben. ◀