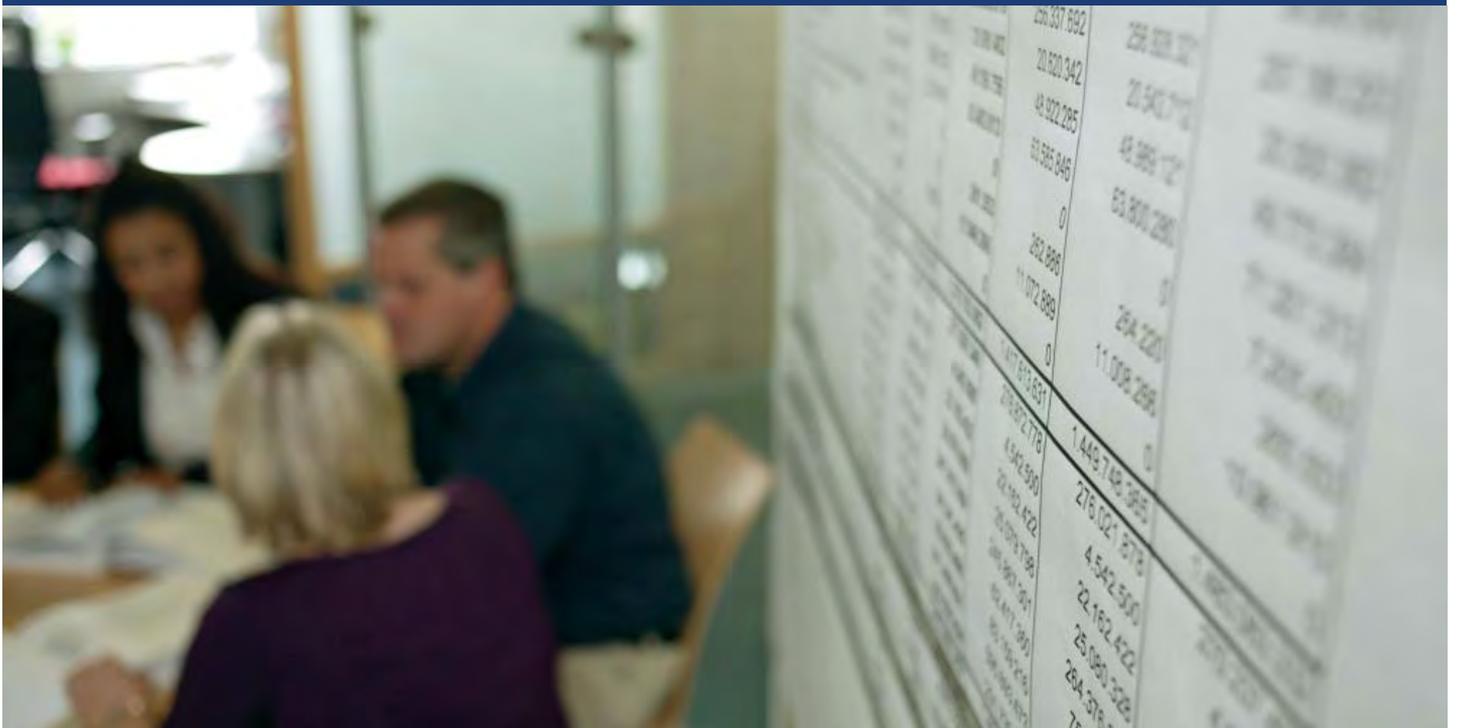


Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland

Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen

Berlin, 4. Mai 2009



Inhalt

Vorwort	4
Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland	6
Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppisches Haushalts- und Rechnungswesen	
These 1 Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen zur Gewährleistung von Vertrauen in Politik und Verwaltungen	8
These 2 Historische Bedingtheit der heutigen Unzulänglichkeit des klassischen kameralen Haushalts- und Rechnungswesens	11
These 3 Zwecke des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens	13
These 4 Neues Haushalts- und Rechnungswesen als Grundlage einer neuen Steuerung von Verwaltung und Politik	15
These 5 Internationale Entwicklung als Einflussgröße	17
These 6 Heterogene Reformlandschaft	19
These 7 Konzeptioneller Bezugsrahmen für die Ausgestaltung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens	21
These 8 Reformelement Rechnungssystem	23
These 9 Integrierte Verbundrechnung als zukünftiges Rechnungssystem	27
These 10 Stärkung und Ausbau des Budgetrechts	29
These 11 Reformelement Rechnungslegung	31
These 12 Konsolidierung	35
These 13 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	38
These 14 Budgetierung	41
These 15 Wissenschaftlicher Forschungs- und Qualifizierungsbedarf	43
These 16 Neue Verantwortlichkeit der Macht- und Entscheidungseliten in Staat und Verwaltungen als Voraussetzung der Wirksamkeit eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens	44
Literaturverzeichnis	45
Abkürzungsverzeichnis	49

Vorwort

Liebe Leserin, lieber Leser,

die ganz überwiegende Zahl der Kommunen in Deutschland hat sich inzwischen für die Einführung der Doppik entschieden. Sie verfolgen damit insbesondere drei herausragende Ziele, Ziele, die für ein funktionsfähiges demokratisches Gemeinwesen gerade angesichts der Finanz- und Wirtschaftskrise ganz besonders an Bedeutung gewinnen: Eine effektivere und effizientere Steuerung öffentlicher Leistungen und Ressourcenverwendungen, Generationengerechtigkeit und mehr Transparenz. Damit die sich aus der Doppik ergebenden Möglichkeiten umfassend genutzt werden können, bedarf es einer soliden Rechtsbasis, die in Kernbereichen zwischen den einzelnen Ländern abgestimmt ist, aber in der praktischen Umsetzung zu teilweise sehr heterogenen Regelungen geführt hat. Vor diesem Hintergrund haben Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) und Bertelsmann Stiftung das Projekt „Rechtsvergleich Doppik“ initiiert, das durch einen Projektbeirat aus Wissenschaft und Praxis, eine KGSt-Arbeitsgruppe sowie mehrere wissenschaftliche Einzelstudien unterstützt wurde. Zu dem im April 2009 abgeschlossenen Projekt liegen nun die folgenden Arbeitsergebnisse vor.

Doppik-Datenbank

Im Rahmen des Projektes wurde unter www.doppikvergleich.de eine öffentlich zugängliche Datenbank aufgebaut. Dort werden die verschiedenen haushaltsrechtlichen Regelungen thematisch systematisiert und gegenübergestellt. Mit diesem Angebot soll Transparenz über die unterschiedlichen Regelungen geschaffen werden. Das Portal dient darüber hinaus als Plattform zum Erfahrungsaustausch sowie zur Weiterentwicklung und Standardisierung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens.

Studien

Das Projekt beinhaltet umfassende Recherchen und eine thematische Strukturierung des neuen doppelischen Haushaltsrechts. Dabei basierten die inhaltlichen Diskussionen des Projektbeirates sowie der begleitenden KGSt-Arbeitsgruppe auf im Rahmen des Projektes durchgeführten wissenschaftlichen Evaluationen. Sie zeigen die Heterogenität der gegenwärtigen gesetzlichen Bestimmungen auf und präsentieren auf dieser Grundlage wissenschaftlich aufbereitete „Ideallösungen“ für eine Harmonisierung. Diese Analysen wurden von Herrn Prof. Dr. Holger Mühlenkamp und Herrn Andreas Glöckner vom Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer erarbeitet. Eine weitere thematische Analyse wurde von Herrn Prof. Dr. Jürgen Gornas vom Institut für Verwaltungswissenschaften der Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr Hamburg erstellt.

Beschlüsse

Wissenschaftliche Vorarbeit ist gut und unabdingbar. Praxisrelevanz wissenschaftlicher Arbeit zeigt sich aber erst darin, dass deren Ergebnisse von denen, die es betrifft – die Kommunen selbst und ihre Verbände –, akzeptiert werden. Daher wurde jede wissenschaftliche These von den Projektbeteiligten diskutiert und auf ihre Praxistauglichkeit von Fachleuten sowie kommunalen Praktikern geprüft. Am Ende wurden zu den einzelnen Themenkomplexen konkrete Empfehlungen im Projektbeirat beschlossen. Diese sind durch eine pragmatische Sichtweise und den Blick auf das Wesentliche geprägt.

Hierzu folgendes Beispiel: In der Tat trifft es zu, dass sich die Erstbewertungsvorschriften im Bereich des Kommunalvermögens derzeit erheblich voneinander unterscheiden und damit die Vergleichbarkeit erschwert wird. Aber ist es sinnvoll, deshalb in der jetzigen Situation die Vereinheitlichung zu fordern? Sollte damit wirklich gefordert werden, dass die Kommunen ihr gesamtes Vermögen noch einmal neu bewerten? Nein, dies macht wenig Sinn, da sich das Problem der anfänglichen Bewertungsheterogenität über die Abschreibung perspektivisch auswachsen wird. Unterschiede bleiben allerdings bei Vermögensgegenständen, die keiner Abschreibung unterliegen (insbesondere Grundstücke). Auch differierende Nutzungs- und damit Abschreibungsdauern führen dauerhaft zur Nichtvergleichbarkeit der Haushaltsdaten. Eine Harmonisierung in diesen Teilbereichen ist notwendig, um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten.

Manifest unter Einbeziehung der staatlichen Ebene

Die Kommunen waren und sind auf Basis des wegweisenden Beschlusses der Innenministerkonferenz (IMK) im Jahr 2003 Vorreiter bei der notwendigen Erneuerung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens im föderalen System Deutschlands. Sie gehen konsequent den Weg in die Doppik. Bestrebungen zu einer stärkeren Fokussierung auf das Ressourcenverbrauchskonzept und die outputorientierte Steuerung sind mittlerweile auch auf staatlicher Ebene deutlich erkennbar, ja einzelne Länder wie Hessen und Hamburg haben sich ebenfalls für die Umstellung auf die Doppik entschieden. Andere Länder wie etwa Bremen und Sachsen stehen dieser Entwicklung aufgeschlossen gegenüber. Vor diesem Hintergrund und angesichts der internationalen Reformentwicklung wurde Ende 2008 ein Regierungsentwurf zur Novellierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes vom Bundeskabinett verabschiedet (HGrGMoG). Diese Entwicklung ist vor allem aus zwei Gründen ganz besonders zu begrüßen: Zum einen erschließt das HGrGMoG die Chance, dass das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen auch auf staatlicher Ebene den Anschluss an die internationale Entwicklung findet. Zum anderen bietet es die Möglichkeit, die zurzeit zu beobachtende Erosion eines Mindestgrades an einheitlichen Standards im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf den unterschiedlichen föderalen Ebenen in Deutschland zu stoppen und zu korrigieren. Dabei sind insbesondere die bisherigen umfassenden Erfahrungen auf kommunaler Ebene – sowohl positiver als auch negativer Art – für diesen Prozess zu nutzen. Diese liefern hilfreiche Impulse für die Fortentwicklung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Von daher wäre es nicht nur folgerichtig, sondern für eine konstruktive Umsetzung des HGrGMoG unabdingbar, dass der durch weit mehr als ein Jahrzehnt auf diesem Gebiet erworbene kommunale Sachverstand und die umfassenden Erfahrungen durch eine angemessene Vertretung der Kommunen in dem nach § 49a HGrGMoG vorgesehenen Gremium zur Standardisierung des öffentlichen Rechnungswesens berücksichtigt und genutzt werden. Dabei geht es insbesondere darum, das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen nicht – wie häufig irrtümlich verstanden – als eine technokratische, buchhalterische Umstellung des Haushalts zu interpretieren, sondern als ein neues Steuerungssystem für Verwaltung und Politik zu begreifen. Vor diesem Hintergrund hat Herr Prof. em. Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus von der Universität Hamburg für das Projekt zusätzlich ein Thesenpapier entwickelt, das wissenschaftliche Erkenntnisse und Empfehlungen und die vor allem im kommunalen Bereich vorhan-

dene wachsende Kenntnis- und Erfahrungswelt des neuen Haushalts- und Rechnungswesens zusammenführt.

Das Manifest ist für die staatlichen und vergleichsweise weit entwickelten kommunalen Modernisierungsvorhaben des Haushalts- und Rechnungswesens und die damit befassten Akteure in Bund, Ländern und Gemeinden, Städten und Kreisen als Beitrag zur Entwicklung und Vertiefung von Konzepten und als Impuls für den weiteren Entwicklungsprozess zu verstehen. Denn die notwendige Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland wirft trotz der positiven Entwicklung auf kommunaler Ebene – und dies gilt selbst für die Kommunen – eine Reihe auch konzeptionell noch ungelöster Probleme auf, etwa auf dem Gebiet der Wirkungs- und Leistungserfassung. Wie in dem Manifest aufgezeigt, liegen besondere Probleme dabei in der mittelfristigen Herstellung eines Mindestmaßes an Einheitlichkeit hinsichtlich des Rechnungssystems, der Rechnungslegung, der Konsolidierung und der Budgetierung in allen Gebietskörperschaften. Das HGrGMoG erschließt die Chance, diesen Prozess gemeinsam auf kommunaler und staatlicher Ebene konstruktiv anzugehen.

Wir danken allen an dem Projekt Beteiligten – sei es als Verfasser einzelner Beiträge, Studien oder des vorliegenden Manifests, als Mitglied des Projektbeirates oder der begleitenden Arbeitsgruppe –, ohne deren aktive Mitwirkung die erzielten Ergebnisse nicht möglich wären. Wir freuen uns auf eine konstruktive, die Modernisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens befördernde Diskussion.

Köln und Gütersloh, April 2009



Rainer-Christian Beutel
Vorstand
KGSt, Köln



Dr. Kirsten Witte
Programmleiterin Kommunen und Regionen
Bertelsmann Stiftung, Gütersloh

Prof. Dr. Dr. h.c. Dietrich Budäus

Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland

Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppisches Haushalts- und Rechnungswesen

Berlin, 4. Mai 2009

Das hier vorgelegte Manifest ist aus dem gemeinsamen Projekt der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) und der Bertelsmann Stiftung „Rechtsvergleich Doppik“ hervorgegangen, das auf eine Standardisierung – aber auch auf eine Weiterentwicklung – des neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene in Deutschland abzielt. Die in dem Projekt gewonnenen grundlegenden Erkenntnisse (Mühlenkamp und Glöckner 2009) und Handlungsbedarfe sind, wenn auch nicht in allen Details, in das Manifest eingeflossen. Zugleich geht der in 16 Thesen zusammengefasste Inhalt aber über das Projekt und die Projektergebnisse hinaus. Er bezieht auch die – in dem Projekt bewusst ausgeklammerte – Staatsebene mit ein, um die auf kommunaler Ebene inzwischen entwickelten Konzepte und gesammelten Erfahrungen für die notwendige Standardisierung des Haushalts- und Rechnungswesens auf allen drei Ebenen des föderalen Systems in Deutschland zu nutzen.

Unter dem Aspekt der Weiterentwicklung, Harmonisierung und Nutzung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ist die derzeitige Situation in Deutschland durch zwei besondere interdependente Herausforderungen an die zuständigen Entscheidungsträger in Politik und Verwaltungen geprägt. Zum einen erschließt das sich im Gesetzgebungsverfahren befindende Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes (HGrGMoG) die Chance, die deutschen Gebietskörperschaften auch auf staatlicher Ebene – wie bereits in weiten Bereichen auf kommunaler Ebene – mit einem für das demokratische Gemeinwesen existenziellen transparenten Informationssystem mit einem Mindestmaß an Einheitlichkeit auszugestalten. Zum anderen erfordern die derzeitige Finanzkrise und deren sich abzeichnenden Konsequenzen für Verschuldung, Haushalte, Politik und Verwaltungen unabdingbar die Ausschöpfung des bisher viel zu wenig erkannten und genutzten Steuerungs- und Gestaltungspotenzials eines durch ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen geprägten, politisch administrativen Steuerungs-

systems. Ob und wie auf diese beiden Herausforderungen reagiert wird, dürfte ganz wesentlich die zukünftige Leistungsfähigkeit des Gemeinwesens und damit verbunden auch die Akzeptanz von Politik und Verwaltungshandeln durch Bürger und Bürgerinnen bestimmen.

Beim doppelten Haushalts- und Rechnungswesen geht es primär nicht, wie immer wieder laienhaft behauptet und vermutet, um ein neues, administrativ technokratisch zu bewältigendes Buchungssystem für die öffentliche Haushaltswirtschaft. Vielmehr geht es um ein grundlegend neues Steuerungssystem für Politik und Verwaltungen, bei dem ein doppisch geprägtes Informationssystem zur Anwendung kommt. Die effektive und effiziente politisch administrative Steuerung öffentlicher Leistungen und Ressourcen steht von daher auch im Fokus des vorliegenden Manifestes. In den ersten drei Thesen werden grundsätzlich die Folgen von Intransparenz in Analogie zu den privatwirtschaftlichen Ursachen der Finanzkrise, Demokratiedefizite sowie die Zwecksetzungen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens aufgezeigt. In den Thesen 4 bis 7 geht es unter Einbeziehung der internationalen Entwicklung um die konzeptionelle Einordnung des doppelten Haushalts- und Rechnungswesens in eine neue Steuerung von Verwaltung- und Politik, um dann in den Thesen 8 bis 14 konkret auf die einzelnen Steuerungsinstrumente einzugehen. Die abschließenden Thesen 15 und 16 beziehen sich auf die Defizite im Wissenschaftssystem und einer erfolgreichen Weiterentwicklung bzw. Nutzung des doppelten Haushalts- und Rechnungswesens sowie auf die personalen und kulturellen Rahmenbedingungen eines erfolgreichen Reformprozesses.



Prof. Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus
*bis Ende 2007 Inhaber des
Lehrstuhls Public Management
an der Universität Hamburg*

These 1 Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen zur Gewährleistung von Vertrauen in Politik und Verwaltungen

Wesentliche Ursachen der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise – ein intransparentes Informationssystem und gezielte Ausgliederungen von Problembereichen aus den Bilanzen der Banken – gelten in ähnlicher Weise auch für das klassische kamerale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland. Von daher ist das neue doppische Haushalts- und Rechnungswesen, wie es zunehmend in den deutschen Kommunen praktiziert wird, eine ganz entscheidende Voraussetzung für die Gewährleistung von Vertrauen in Politik und Verwaltungen. Es ist auf eine transparente und effiziente ressourcen-, output- und outcomeorientierte Steuerung öffentlicher Ressourcenverwendung ausgerichtet. Es zeigt auf, inwieweit Politik und Verwaltungen der Forderung nach intergenerativer Gerechtigkeit entsprechen. Eine immer noch anzutreffende, auf die Beibehaltung des Status quo abzielende Ablehnung des neuen Transparenz schaffenden Haushalts- und Rechnungswesens verkennt die Bedeutung von Transparenz für ein demokratisches Gemeinwesen.

Ergänzende Erläuterung

Seit Mitte des 20. Jahrhunderts vollzieht sich ein grundlegender Wandel von Staat und Verwaltungen in postindustriellen Gesellschaften. Prägend hierfür ist nicht nur der Wandel des Hoheitsstaates zum Leistungsstaat mit seinen unterschiedlichen zeitlich befristeten Ausprägungen wie etwa jener des Wohlfahrtsstaates. Neben dem damit einhergehenden (inhaltlichen) Wandel öffentlicher Aufgaben geht es vor allem um strukturell geänderte Rahmenbedingungen innerhalb und außerhalb des politisch administrativen Systems und um die damit verbundenen Konsequenzen. Hierzu zählen insbesondere:

- Eine stark wachsende Komplexität öffentlicher Aufgabenwahrnehmung;
- die sich situationsabhängig wandelnde gesellschaftliche Arbeitsteilung nicht nur zwischen öffentlichem und privatwirtschaftlichem Sektor, sondern auch innerhalb des Kompetenzgefüges öffentlicher Institutionen (national/international; global/regional; kommunal/staatlich);
- die Globalisierung von Güter- und Faktormärkten;
- neue Medien;
- Wertewandel in der Gesellschaft und Einstellungen gegenüber öffentlichen Institutionen;
- demographischer Wandel,

um die wesentlichen Einflussgrößen zu nennen.

Hinzu kommt jüngst die sogenannte Finanzkrise, die verharmlosend nur auf die Finanzen bezogen wird, tatsächlich aber eher eine Gesellschafts- und Systemkrise darstellt.

Die Reaktionsstrategien des politisch administrativen Systems zur Bewältigung dieser Herausforderungen sind vielfältig. Sie reichen von kurzfristigem Krisenaktivismus über die Schaffung dezentraler, weitgehend verselbstständigter öffentlicher Aufgabenträger (einschließlich des Wandels vom produzierenden Staat zum Gewährleistungsstaat) bis hin zur systematischen konzeptionellen Erneuerung der bisherigen Steuerung, wie sie von den Reformansätzen im Rahmen des „(New) Public Managements“ angestrebt wird. So sind im Zeitablauf auch in der

kommunalen Praxis sowohl Gesamtkonzepte wie das Neue Steuerungsmodell (KGSt 1993) als auch eine Reihe sinnvoller Einzelmaßnahmen und Reformansätze praktiziert worden: Hierzu zählen für die kommunale Ebene die Beschlüsse der Innenministerkonferenz (IMK) aus dem Jahr 2003 mit entsprechenden Leittexten einer Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO), die Ansätze und Beschlüsse auf Staatsebene etwa in Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen sowie in allerjüngster Zeit das sich im Gesetzgebungsverfahren befindende Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetz (HGrGMoG). Zugleich ist aber sehr stark die Heterogenität, Unübersichtlichkeit und Intransparenz der öffentlichen Aktivitäten und Ressourcensteuerung gewachsen. Dies hat u. a. zu einem erheblichen Verlust an Vertrauen in Politik und Verwaltungen geführt. Es geht somit vor allem auch um die Rückgewinnung von Glaubwürdigkeit und Vertrauen in die Kompetenz und einen auf das Wohl des Gemeinwesens ausgerichteten Gestaltungswillen von Politik und Verwaltungen.

Aus den Folgen von Intransparenz und Ineffizienz des klassischen Haushalts- und Rechnungswesens erklärt sich der seit Beginn der 1990er-Jahre betriebene – und zumindest auf kommunaler Ebene weitgehend umgesetzte und nicht mehr infrage gestellte – Ansatz einer umfassenden Erneuerung des öffentlichen Informations- und Planungssystems auf Basis der Doppik (vgl. hierzu die einzelnen KGSt-Berichte). Dieser ergibt sich nicht nur aus dem Anpassungsbedarf an grundlegend geänderte Rahmenbedingungen, sondern zwingend aus dem Transparenz- und Effizienzgebot in einem demokratischen Gemeinwesen. Schon in der französischen Deklaration der Menschen- und Bürgerrechte vom 26. August 1789 ist dieses zu finden („Die Gesellschaft hat das Recht, von jedem öffentlichen Bediensteten Rechenschaft über sein Verwaltungshandeln zu verlangen“; vgl. Damm 2005: 281). Jüngst verweist auch der Bundesrechnungshof im Zusammenhang mit der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf das Transparenzgebot als demokratisches Grundprinzip (Bundestagsdrucksache 16/40).

Auch wenn die Erfahrungen und Ansätze aus dem privatwirtschaftlichen Unternehmenssektor eine gute Hilfestellung und Orientierung für das neue öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen darstellen, so muss dieses auf die öffentlichen Ziele, auf die Funktionsprinzipien eines demokratischen Gemeinwesens, auf die Strukturunterschiede und die dabei prägenden Rollen von Bürgern, Rat/Kreistag bzw. Legislative und Exekutive einschließlich der Verwaltungen ausgerichtet sein. Dabei ergeben sich die Unterschiede aber nicht aus dem Konzept des Informationssystems, sondern im Grunde genommen lediglich aus der Bewertung des Rechnungsstoffes. So resultiert die in Kosten- und Leistungsrechnungen öffentlicher Verwaltungen zu erfassende und zu bewertende Leistung aus den politischen und/oder gesetzlich vorgegeben Leistungszielen, deren Sachzielcharakter im Vordergrund steht. Im privaten Bereich handelt es sich hingegen um eine aus der unternehmerischen Zielsetzung abgeleitete und marktorientierte Leistungsbewertung. Die Zielabhängigkeit der Bewertung (Budäus 1982: 151 ff.) ist das gravierende, bisher nicht gelöste Problem der Leistungs- und auch Kostenbewertung. So ist es zum Beispiel unsinnig, das Steueraufkommen in der öffentlichen Kosten- und Leistungsrechnung analog zum Umsatz im Unternehmen als monetär bewertete öffentliche Leistung zu bezeichnen. Die Leistungen sind die Produkte bzw. das Erreichen politisch vorgegebener Ziele. Diese jenseits von Beliebigkeit und Willkür zu erfassen, zu bewerten und in einer „kommunalen Leistungsrechnung“ zu aggregieren ist eine zentrale Herausforderung an die zukünftige Entwicklung. Die bisherigen Produktkataloge können auf diesem Weg nur als ein erster Schritt gewertet werden. Das neue Haushalts- und Rechnungswesen auf kommunaler Ebene soll die politischen Leistungsziele, Vermögen, Schulden, Erträge, Aufwendungen, Einnahmen und Ausgaben einer Gebietskörperschaft der Realität entsprechend vollständig erfassen und als Plan- und Istgrößen gegen-

überstellen. Das jüngst vorgelegte und sich zurzeit im Gesetzgebungsverfahren befindende Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrGMOG) erschließt dabei die Chance, den auf kommunaler Ebene und in den Ländern Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen konsequent eingeleiteten Systemwechsel generell in allen Gebietskörperschaften einschließlich des Bundes zu vollziehen.

Gelingt es nicht, u. a. durch ein neues Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Doppik und mit einem Mindestmaß an Einheitlichkeit flächendeckend für alle Gebietskörperschaften in Deutschland die notwendige Transparenz und Effizienz öffentlicher Ressourcenverwendung herzustellen und damit Vertrauen in Politik und Verwaltungen zu gewährleisten, so kann sich hieraus ein nicht unerheblicher Schaden für das demokratische System entwickeln.

Handlungsbedarf

- Das Transparenz- und Effizienzgebot öffentlicher Ressourcenverwendung und die Notwendigkeit dessen institutioneller Absicherung sind in der Öffentlichkeit und besonders gegenüber den zuständigen Entscheidungsträgern in Politik und Verwaltungen als ein wesentliches Element einer funktionsfähigen Demokratie verstärkt deutlich zu machen.
- Dem Transparenz- und Effizienzgebot ist auch auf Bundes- und Landesebene durch die zügige, vollständige und flächendeckende Umsetzung des bereits auf kommunaler Ebene und auf Landesebene in Hamburg und Hessen vollzogenen Systemwechsels hin zur Doppik Rechnung zu tragen. So ist wenig nachvollziehbar, dass Bundesländer ihren Kommunen einen Systemwechsel zur Doppik vorschreiben, mit dem eigenen Haushalts- und Rechnungswesen aber weiterhin in der tradierten Kameralistik verharren oder lediglich deren Erweiterung anstreben. Die Gründe für einen Systemwechsel auf kommunaler Ebene gelten grundsätzlich in gleicher Weise auch für die Bundes- und Landesebene.
- Die bestehenden Elemente des neuen doppischen Haushalts- und der Rechnungswesens sind zu einem Gesamtsystem einer neuen Politik- und Verwaltungssteuerung zu integrieren; dabei sind wesentliche hierfür noch fehlende Elemente einer transparenten und effizienten Ressourcen- und Leistungssteuerung wie insbesondere eine systematische Wirkungsanalyse und Leistungserfassung vor allem durch Bereitstellung entsprechender Ausbildungs- und Forschungskapazitäten an den Universitäten zu entwickeln und entsprechend umzusetzen.
- Aus institutionalisierten Vergleichen zwischen Gebietskörperschaften und den daraus resultierenden Lernprozessen sind allgemeingültige Gestaltungskonzepte bzw. -maßnahmen zu entwickeln (insbesondere interkommunale Vergleiche auf nationaler und internationaler Ebene; nationale/internationale Vergleiche von Staatsverwaltungen). Derartige Vergleiche sind ganz wesentliche Grundlagen für eine transparente und effiziente Ressourcensteuerung durch die Ermöglichung, Organisation und Beschleunigung von Lernprozessen in Politik und Verwaltungen. Dabei sollten allerdings grundlegende Erkenntnisse wie etwa die Nichtwirksamkeit von Artikel 115 des Grundgesetzes und die Notwendigkeit einer Schuldenbremse mit einer entsprechenden Grundgesetzänderung (Föderalismuskommission II) nicht dadurch quasi unwirksam werden, dass sie erst in mehr als zehn Jahren wirksam werden sollen (Bundestagsdrucksache 16/12410).

- Institutionalisierte Vergleiche zwischen Gebietskörperschaften als Wettbewerbsäquivalente sowie die Notwendigkeit, gesamtwirtschaftlich und für das übergeordnete Gesamtsystem (Bundesrepublik, Europäische Union) relevante Parameter der einzelnen Gebietskörperschaften zu aggregieren, erfordern flächendeckend einheitliche Mindeststandards – Mindeststandards wie sie vom Ansatz her für die kommunale Ebene im Projekt „Rechtsvergleich Doppik“ der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) und der Bertelsmann Stiftung angelegt sind. Auch ist eine funktionsfähige und wirtschaftliche Finanzstatistik auf die Festlegung entsprechender einheitlicher Mindeststandards angewiesen.
- Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist systematisch um die bisher wenig entwickelte Wirkungsanalyse und strategische Planung, um deren Verknüpfung mit der politischen Steuerung sowie um deren informationsmäßige Abbildung zu erweitern.
- Die Gebietskörperschaften sind jeweils als Ganzes, also einschließlich ihrer dezentralen Einheiten im Sinne einer Konzernsteuerung bzw. einer Konzernrechnung zu erfassen.

These 2 Historische Bedingtheit der heutigen Unzulänglichkeit des klassischen kameralen Haushalts- und Rechnungswesens

Seit dem letzten Jahrzehnt des vorigen Jahrhunderts setzte sich immer deutlicher die Erkenntnis durch, dass das kamurale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen für ein demokratisches Gemeinwesen auf kommunaler und staatlicher Ebene in Deutschland nicht mehr hinreichend funktions- und leistungsfähig ist. Mit dem die tatsächlichen Verhältnisse einer Gebietskörperschaft abbildenden neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesen vollzieht sich die Abkehr von einer intransparenten und zunehmend virtuell geprägten kameralen Steuerung öffentlicher Ressourcen.

Ergänzende Erläuterung

Das klassische öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland ist die Kameralistik. Es handelt sich um ein System zur Planung, Steuerung und Dokumentation der Einnahmen und der Ausgaben während einer Haushaltsperiode. Dieses System ist rein zahlungs- und inputorientiert sowie durch eine enge sachliche und zeitliche Zweckbindung der Haushaltsansätze und deren quantitative Spezialität geprägt. Seine Funktion liegt in der Erfassung der kassenmäßigen Vorgänge und der Ermittlung des finanzwirtschaftlichen Ergebnisses.

Historisch lässt sich der heute noch nachwirkende hohe Stellenwert der Kameralistik aus zwei wesentlichen Aspekten erklären. Zum einen gewann sie in jener Epoche besondere Bedeutung, in der es um die „Fürstenwohlstandslehre“ ging (Hansmeyer 1967: 15). Der Reichtum eines Fürstentums wurde als von der Zahl der Menschen und der Größe des Staatsschatzes abhängig gesehen. In dieser Epoche, dem Kameralismus (ca. 1500 bis 1750 n. Chr.), führte die vermutete Abhängigkeit öffentlichen Reichtums (in heutiger Terminologie: die volkswirtschaftliche Wohl-

fahrt) von den öffentlichen Finanzen zu einer Verwaltungsbuchführung als reine Kassenrechnung. Es ging um die Dokumentation der Staatsfinanzen und deren Veränderung als wichtiges Instrument der volkswirtschaftlichen Wohlfahrt und damit allein um den aktuellen Geldbestand und dessen Änderungen durch Einnahmen und Ausgaben. Für deren Erfassung war zunächst ein ungegliedertes Kassenbuch die Grundlage (vgl. zu den unterschiedlichen Phasen der Entwicklung der Kameralistik auch Lüder 2001: 7; Monsen 2005: 19 ff.).

Der zweite wesentliche Aspekt liegt in der Entstehung und Entwicklung des Budgetrechts, das höchste Recht der Legislative im historischen Entstehungsprozess parlamentarischer Demokratien (Königsrecht des Parlaments). Budgetrecht bedeutet Einflussnahme auf Regierungen und Verwaltungen durch Bewilligung und Kontrolle deren Einnahmen und Ausgaben durch die Legislative. Hieraus erklärt sich dann auch, dass die inhaltliche Ausprägung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens im Zeitablauf immer stärker durch einen formaljuristischen Kontrollaspekt beeinflusst wurde. Entsprechend liegt die Stärke des kamerale Systems in der auf die Budgetkontrolle ausgerichteten systematischen und flächendeckenden Erfassung und Dokumentation aller Ein- und Ausgaben während einer Haushaltsperiode. Gleichzeitig weist dieses System jedoch gravierende Mängel auf. Es enthält keine Informationen über den nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch in einer Periode, wie er etwa in Form von Abschreibungen für den Vermögensverbrauch und Pensionsrückstellungen für die Versorgungsansprüche der Beamten berücksichtigt werden müsste. Es liefert auch keine Informationen über Output und Outcome, d. h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen bzw. Ziele. Außerdem fehlt eine vollständige Vermögensrechnung, in der sämtliche Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft nachgewiesen werden. Somit kann kein vollständiges, der Realität entsprechendes Bild der finanziellen Lage einer Gebietskörperschaft und deren Veränderung während einer Haushaltsperiode ermittelt werden. Hinzu kommt, dass Gebietskörperschaften heute durch sehr heterogene dezentrale, in der Regel rechtlich selbstständige, überwiegend privatrechtliche Organisationsformen mit eigenem Planungs- und (kaufmännischem) Rechnungssystem gekennzeichnet sind. Entsprechend erfordert ein vollständiger Überblick über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten mit der Kernverwaltung. Solange aber für die Kernverwaltung das kamerale System für Planung und Rechnungslegung gilt, ist eine Konsolidierung nicht möglich. Damit wird auch der Einblick in die tatsächliche finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft unmöglich. Vielmehr besteht die Tendenz, die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft zu verschleiern. Die Kameralistik schafft keine Transparenz hinsichtlich einer intergenerativen Gerechtigkeit, sondern verschleiern eine intergenerative Ungerechtigkeit. Verstärkt wird dies dadurch, dass die Kameralistik Konsumausgaben zulasten investiver Ausgaben fördert, ein Sachverhalt, der zu einem schleichenden Substanzverlust und zur sinkenden Leistungsfähigkeit öffentlicher Aufgabenträger führt.

Die Unzulänglichkeiten des kamerale Systems sind wesentliche Erklärungsgrößen für die Entstehung und Kumulierung der Finanzkrise (Überschuldung) der Gebietskörperschaften während der vergangenen Jahrzehnte. Die Kameralistik birgt eine systemimmanente Tendenz zum Ausufern des Steuerstaates und der Staatsverschuldung in sich und suggeriert den Entscheidungsträgern einen virtuellen finanziellen Handlungsspielraum, der real nicht existiert. Dieser Sachverhalt, verbunden mit der

- Intransparenz dezentraler, weitgehend rechtlich verselbstständigter Schattenhaushalte,
- völlig unzulänglichen Berücksichtigung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs und
- mangelnden Planung und Dokumentation der mit dem Ressourceneinsatz intendierten öffentlichen Leistungen

charakterisiert die öffentliche Ressourcen- und Leistungssteuerung eher als organisierte Unverantwortlichkeit denn als ein geordnetes, leistungsfähiges System. Unter anderem hieraus erklären sich dann faktisch der wachsende Krisenaktionismus, rechtsfreie Räume, unzulängliche Handlungslegitimationen und die mangelnde Akzeptanz im öffentlichen Sektor.

Über Jahre hinweg steigende Schulden der Gebietskörperschaften, nicht mehr verfassungskonforme Haushalte auf Bundes- und Länderebene und Haushaltssicherungskonzepte bei zahlreichen Kommunen (teilweise nicht einmal mehr von der Kommunalaufsicht genehmigt) haben zunehmend den dringenden Bedarf für grundlegende Reformen erkennen und auch den notwendigen Handlungsdruck entstehen lassen. Die gegebene historische Situation, einschließlich der Finanzkrise, kann nicht mit dem in seiner Grundstruktur auf das Mittelalter mit seinem absolutistischen Staatsverständnis zurückgehenden kameralen Haushalts- und Rechnungswesen bewältigt werden.

Handlungsbedarf

- Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist auf allen Ebenen des föderalen Systems der Bundesrepublik Deutschland flächendeckend umzusetzen.
- Die öffentliche Ressourcensteuerung ist mithilfe des neuen, die tatsächlichen Verhältnisse abbildenden Haushalts- und Rechnungswesens auf die Planung und Dokumentation des Ressourcenverbrauchs (Ressourcenverbrauchskonzept) und der damit angestrebten bzw. erreichten Leistungen (Outcome-/Outputorientierung) auszurichten.

These 3 Zwecke des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens

Dem neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen obliegt eine Steuerungs-, eine Informations- und eine Schutzfunktion. Die Entscheidungen über Leistungen und der dafür erforderliche Ressourcenverbrauch sind effektiv und effizient zu steuern. Die Entscheidungsträger in Politik, Verwaltungen und Wirtschaft sowie die Bürger sollen entsprechend der realen Gegebenheiten über die Situation und zukünftige Entwicklung der einzelnen Gebietskörperschaft informiert werden. Die jetzige Generation soll vor einer Ausbeutung durch den Staat sowie die zukünftige Generation vor der Ausbeutung durch die jetzige geschützt werden (intergenerative Gerechtigkeit).

Ergänzende Erläuterung

Das Haushalts- und Rechnungswesen soll gewährleisten, dass die öffentlichen Leistungen und Ressourcen transparent geplant und der Prozess der Leistungserstellung bzw. des Ressourcenverbrauchs effektiv und effizient gesteuert werden. Zudem zielt es generell auf die Information

der zuständigen Entscheidungsträger in Politik und Verwaltungen öffentlicher Gebietskörperschaften ab (Informationsfunktion). Des Weiteren geht es – unmittelbar mit der Informationsfunktion im Zusammenhang stehend – um den Schutz der Steuer zahlenden Bürger vor einer überzogenen finanziellen Belastung durch den Staat. Dabei geht es nicht nur um eine „Ausbeutung“ durch staatlich ineffizientes Handeln, sondern vor allem auch um eine Staat und Verwaltungen instrumentalisierende Ausbeutung des Gemeinwesens durch organisierte Interessengruppen (sogenannte „rent seeker“). Besonders richtet sich die Schutzfunktion auf den Schutz zukünftiger Generationen vor einer Ausbeutung durch die gegenwärtige Generation. Letztere steht im Zusammenhang mit der Staatsverschuldung und bezieht sich auf das Problem der Generationengerechtigkeit (Glöckner, Gnädinger und Grieger 2008). Generationengerechtigkeit ist dann gewährleistet, wenn diese auf der Grundlage des neuen Haushalts- und Rechnungswesens als Periodengerechtigkeit (interperiodische Gerechtigkeit) definiert und praktiziert wird. Periodengerechtigkeit ist dann gegeben, wenn der in jeder Periode angefallene Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) durch die Erwirtschaftung eines entsprechenden Ressourcenaufkommens (Erträge) in derselben Periode gedeckt wird. Intergenerative Gerechtigkeit wird damit zum Problem des Haushaltsausgleichs (Ausgleich des Ergebnishaushalts). Zu unterscheiden ist dabei zwischen ordentlichen und außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen und damit auch zwischen ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis. Die ordentlichen Aufwendungen sind grundsätzlich in jeder Periode durch die ordentlichen Erträge auszugleichen. Im Sinne des Beschlusses der Innenministerkonferenz (IMK) vom November 2003 (§ 24 des Leittextes der Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO) ist im Falle eines nicht ausgeglichenen Ergebnishaushalts ein einheitliches abgestuftes Verfahren zur zukünftigen Herbeiführung des Ausgleichs festzulegen, etwa wie folgt:

- Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses;
- Auflösung einer Ergebnisrücklage;
- Defizitvortrag mit Festlegung eines verbindlichen Defizitabbauprogramms.

Dabei verweist der letzte Punkt auf die unmittelbare Verknüpfung mit einem Haushaltssicherungskonzept.

Die Informations- und Schutzfunktion sind durch Grundsätze des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (GöHR) weiter zu konkretisieren. Dies bedeutet, dass u. a. die klassischen Haushaltsgrundsätze zumindest teilweise anzupassen und neu zu formulieren sind.

Handlungsbedarf

- Die intergenerative Gerechtigkeit ist grundsätzlich über die Periodengerechtigkeit zu gewährleisten.
- Intergenerative Gerechtigkeit erfordert den Ausgleich der ordentlichen Aufwendungen durch die ordentlichen Erträge in jeder Periode.
- Im Ergebnishaushalt ist zu unterscheiden zwischen dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis.

- Im Falle eines nicht ausgeglichenen Ergebnishaushalts ist ein einheitliches, abgestuftes und verbindliches Verfahren zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs festzulegen. Dies bezieht die Standardisierung von Haushaltssicherungskonzepten und deren konsequente Anwendung mit ein, wobei diese auf kommunaler und staatlicher Ebene differenziert zu entwickeln sind.

These 4 Neues Haushalts- und Rechnungswesen als Grundlage einer neuen Steuerung von Verwaltung und Politik

Der weitgehende Konsens über die Schwachstellen des tradierten Haushalts- und Rechnungswesens hat zu einem flächendeckenden Reformprozess auf allen drei Ebenen des föderalen Systems in Deutschland geführt (Kommunen, Länder, Bund). Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist als Teil dieser Reform („New Public Management“/„Neues Steuerungsmodell“) zentraler Bestandteil eines neuen Systems der Steuerung öffentlicher Ressourcen und Leistungen durch Politik und Verwaltungen.

Ergänzende Erläuterung

Durch die Einbindung in das (normative) „Neue Steuerungsmodell“ und die damit verbundene Verwaltungsphilosophie geht die derzeitige Reform weit über alle bisherigen Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens hinaus. Unterschiedliche Informationselemente (Subsysteme) sollen in einem neuen – komplexen – Gesamtzusammenhang der Forderung nach Transparenz hinsichtlich Effektivität, Effizienz und Wirtschaftlichkeit Rechnung tragen. Die Komplexität resultiert daraus, dass bereits jeweils die einzelnen Informations- und Steuerungselemente inhaltlich und konzeptionell umfassende Neuorientierungen von den Verwaltungen erfordern. Dies gilt dann erst recht für die systemischen Interdependenzen und Verknüpfungen.

Im Einzelnen handelt es sich bei diesen Subsystemen im Rahmen des inzwischen entstandenen neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens um:

- das Rechnungssystem;
- den Ansatz, Ausweis und die Bewertung der durch das Rechnungssystem auszuweisenden Rechnungsgrößen;
- die (Re)konsolidierung der Kernverwaltung mit den dezentralen Einheiten einer Gebietskörperschaft zu einer von den jeweiligen Organisationsformen unabhängigen Einheit;
- die Erfassung der geplanten/erbrachten Leistungen mit ihren Aufwendungen/Kosten und der ihnen zugrunde liegenden Ziele;
- die Budgetierung als Integration von Finanz- und Leistungszielen (KGSt 1997).

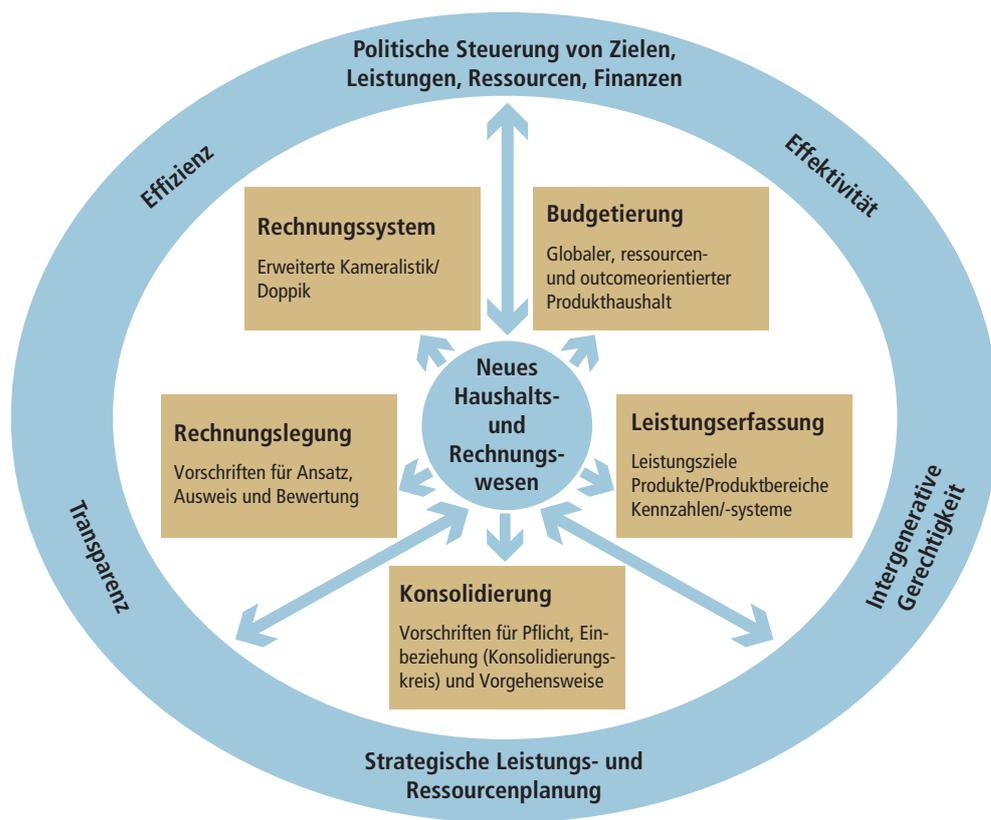


Abb. 1: Elemente und Zielsetzungen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens

Dabei wurden am Anfang der Reform der vergangenen 20 Jahre in der Verwaltungspraxis zunächst Budgetierung und Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) isoliert und als wichtigste (überwiegend auch als einzig notwendige) Reformelemente betrachtet. Heute hat sich der Stellenwert der KLR für die Reform (im Vergleich zur Aufwandsrechnung) relativiert. Die Budgetierung hingegen hat als zentrale Schnittschnelle zur politischen Steuerung an Bedeutung gewonnen, da sie Leistungsziele und Finanzziele integriert (integrieren soll).

Hinzu kommen eine bisher noch stark vernachlässigte längerfristige strategische Ausrichtung der einzelnen Gebietskörperschaft sowie die notwendige konzeptionelle Verknüpfung der politischen Steuerung mit dem Haushalts- und Rechnungswesen. Ohne systematische Verknüpfung von strategischer Planung und politischer Steuerung mit dem neuen Haushalts- und Rechnungswesen – schwerpunktmäßig und unmittelbar über die Budgetierung – wird das neue Haushalts- und Rechnungswesen über ein rein technokratisches Instrumentarium fern des politischen Prozesses nicht hinauskommen.

Handlungsbedarf

- Die genannten Reformelemente sind nicht isoliert zu betrachten, zu institutionalisieren und zu nutzen, sondern als ein die einzelnen Elemente integrierendes System.
- Die Budgetierung als zentrale Schnittstelle zur politischen Steuerung und strategischen Planung ist konzeptionell und instrumentell weiterzuentwickeln.
- Der systematischen und konzeptionellen Verknüpfung von politischer Steuerung der Leistungsziele und der auf deren Erfüllung ausgerichteten Maßnahmen ist besondere Aufmerksamkeit zu widmen. Es bedarf der Weiterentwicklung entsprechender konzeptioneller Ansätze.

These 5 Internationale Entwicklung als Einflussgröße

Die deutsche Verwaltung ist im internationalen Vergleich ein Nachzügler auf dem Gebiet der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Die Reformprozesse im Ausland versuchten vergleichsweise früh die Schwächen der Kameralistik und deren Folgewirkungen durch einen generellen Wandel vom „cash accounting“ zum „accrual accounting“ und „accrual budgeting“ zu überwinden. Diese Entwicklung wurde über einen längeren Zeitraum von der deutschen Verwaltung gar nicht zur Kenntnis genommen, eine Einstellung, die sich inzwischen geändert hat, ohne allerdings erkennen zu können, dass dies auch für die Diskussion um die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) gilt.

Ergänzende Erläuterung

Die deutsche Reformbewegung wird zunehmend von der internationalen beeinflusst (vgl. Lüder und Jones 2003; Diamond 2002; Matheson 2002). Dabei ist zu beobachten, dass die staatliche Ebene der kommunalen Ebene mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung folgt.

Die bisher umfassendste internationale empirische Untersuchung, die sogenannte CIGAR-Studie (Comparative International Governmental Accounting Research; Lüder und Jones 2003) befasst sich mit der Entwicklung in ausgewählten Ländern in Europa und der Europäischen Union und gibt den Stand bis 2003 wieder.

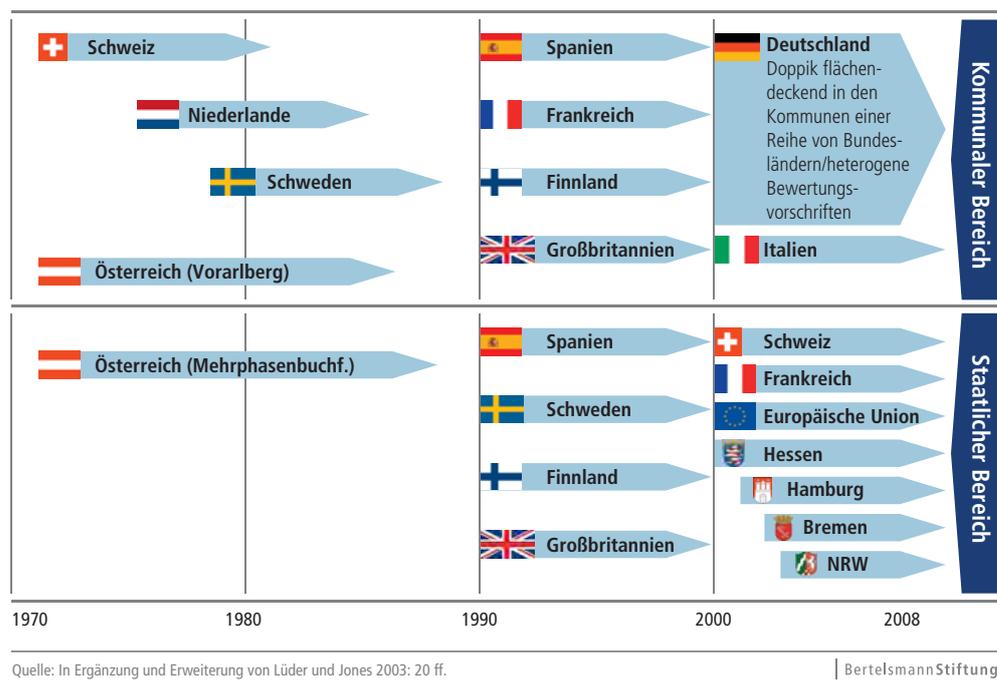


Abb. 2: Internationale Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens zum „accrual accounting“ auf staatlicher und kommunaler Ebene

Inzwischen ist sowohl die internationale als auch die nationale Entwicklung weiter vorangeschritten. So haben Großbritannien, die Schweiz und Österreich (ab 2011) auf Staatsebene sowohl ein „accrual accounting“ als auch ein „accrual budgeting“ eingeführt. Ein „accrual accounting“ unter Beibehaltung eines „cash budgeting“ wird in Schweden, Frankreich und bei der EU-Kommission praktiziert. Als weitere Reformschwerpunkte sind die output- und outcomeorientierte Budgetierung (Hilgers 2008: 128 ff.), fiskalische Regelungen und Verfahrensweisen („fiscal rules“) – insbesondere Verfahren zur „Schuldenbremse“ – sowie Standardisierungsansätze (etwa Rechnungslegung nach IPSAS) hinzugekommen. Dabei ist allerdings bisher wenig erkennbar, ob und inwieweit die Entwicklung der IPSAS in Deutschland verfolgt und zur Kenntnis genommen wird (Bolsenkötter u. a. 2009).

Aus der internationalen Entwicklung folgt, dass nicht nur auf den drei Ebenen des deutschen Föderalismus ein wachsender Anpassungs-, Harmonisierungs- und Standardisierungsbedarf besteht, sondern auch auf internationaler Ebene und hier insbesondere auf EU-Ebene (vgl. Budäus 2006: 189 ff.; Adam 2004; Srocke 2004). Er resultiert – analog zum privatwirtschaftlichen Rechnungswesen – aus dem Zusammenwachsen von Wirtschaftsräumen. So erfordern die Maastricht-Kriterien ein Mindestmaß an Einheitlichkeit für die Erfassung, Abgrenzung und Bewertung von Schulden im öffentlichen Rechnungswesen, etwa konkret bezogen auf die Berücksichtigung von Pensionsverpflichtungen, die Einbeziehung von Schattenhaushalten, die Verschuldung öffentlicher dezentraler Einheiten, die Berücksichtigungen von Bürgschaften, die Verpflichtungen im Rahmen von „public private partnership“ etc. Auch ist nicht auszuschließen, dass in Zukunft ein mögliches Rating von Gebietskörperschaften einen Einfluss auf den Bedarf und die Tendenz zur Entwicklung vergleichbarer Systeme und Mindeststandards für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen ausübt. So werden die als „Basel II“ bezeichneten Bestimmungen zur Revision

der internationalen Eigenkapitalregelungen der Kreditinstitute und insbesondere einem Risikomanagement von Staat und Verwaltungen zunehmend Aufmerksamkeit zu widmen sein (z. B. Schwarting 2003; Budäus und Hilgers 2008).

Handlungsbedarf

- Den internationalen Entwicklungen, insbesondere den Standardisierungsbestrebungen, ist in der nationalen Diskussion eine höhere Aufmerksamkeit zu widmen.
- Die nationale Entwicklung in Deutschland ist mit der internationalen zu harmonisieren.
- Deutschland sollte sich aktiv und wesentlich stärker an der internationalen Diskussion – und hier besonders an der Entwicklung von Mindeststandards – beteiligen.

These 6 Heterogene Reformlandschaft

Die institutionellen Rahmenbedingungen in Deutschland, insbesondere der Föderalismus, und die Komplexität des Reformansatzes erschweren die Durchsetzung eines notwendigen Mindestmaßes an Einheitlichkeit eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens. Hinzu kommen ein wenig produktiver „Reformegoismus“, Ansprüche auf eine Reformführerschaft einzelner Gebietskörperschaften und der Einfluss vielschichtiger Interessen der beteiligten Berater, Organisationen und Individuen. All dies erklärt die derzeitige sehr heterogene und zersplitterte Reformlandschaft in Deutschland, eine Situation, die auf den höchst dringlichen Harmonisierungsbedarf verweist.

Ergänzende Erläuterung

Es fehlt bisher an einer ein Mindestmaß an Einheitlichkeit gewährleistenden, mit entsprechender Kompetenz ausgestatteten Koordinationsinstitution. Dies konnte auch nicht auf kommunaler Ebene durch die Beschlüsse der Innenministerkonferenz (IMK) vom November 2003 geleistet werden. Die IMK-Beschlüsse haben zwar die Reformaktivitäten auf kommunaler Ebene intensiviert. Sie hatten aber auch zur Folge, dass von den einzelnen Ländern für ihre Kommunen insgesamt ein sehr heterogenes Gemeindehaushaltsrecht geschaffen wurde. Entsprechend haben sich inzwischen alternative konzeptionelle Ausprägungen der genannten Reformelemente, unterschiedliche inhaltliche Auslegungen bis hin zu – durchaus gut gemeinten – autodidaktischen Konzepten mit jeweils unterschiedlichen Begrifflichkeiten und entsprechenden Kodifizierungen in den einzelnen Gebietskörperschaften auf kommunaler und auch staatlicher Ebene manifestiert. So sind beispielsweise die Wertansätze in den Eröffnungsbilanzen sehr unterschiedlich mit entsprechenden Folgewirkungen auf die zukünftigen Aufwendungen in Form von Abschreibungen. Ganz besondere Probleme ergeben sich dabei aus der unterschiedlichen Bewertung von Grundstücken. Der Ausweis über die Einhaltung einer intergenerativen Gerechtigkeit wird, um ein weiteres Beispiel zu nennen, über die unterschiedlichen länderspezifischen Regelungen des Haushaltsausgleichs quasi von jedem Land „eigenmächtig“ ausgelegt.

Mit dieser Heterogenität ist das Transparenzgebot durch eine neue Systemintransparenz unterlaufen worden. Davon betroffen ist auch die Finanzstatistik. Flächendeckende vereinheitlichte Standards im Rahmen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens sind für eine funktionsfähige und wirtschaftliche Finanzstatistik unabdingbar.

Handlungsbedarf

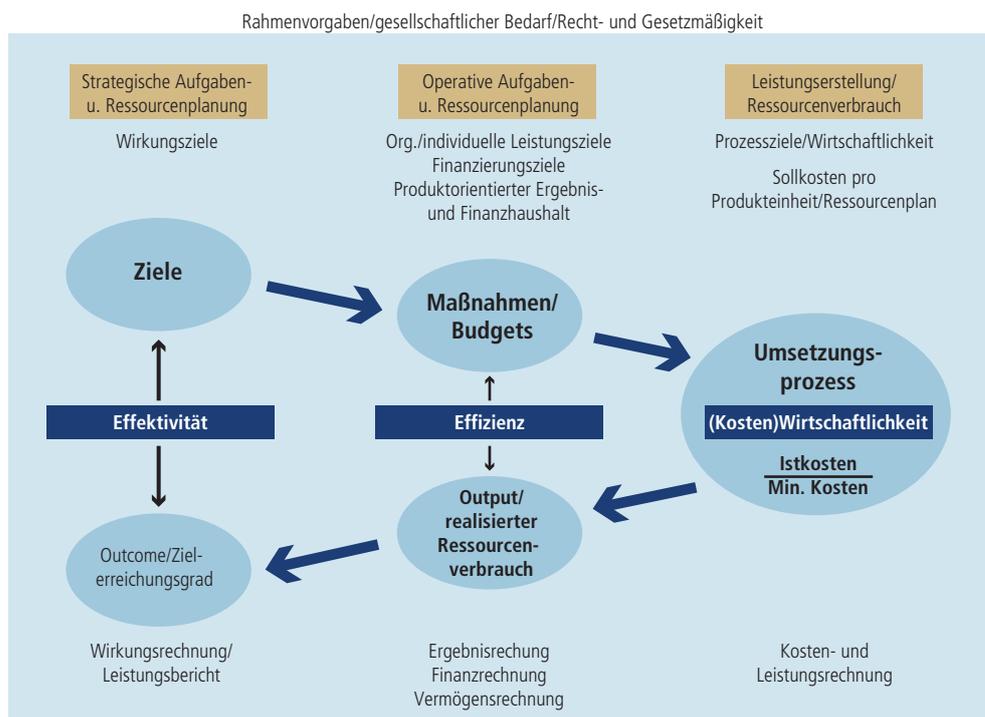
- Schaffung eines Mindestmaßes an Vereinheitlichung des Haushalts- und Rechnungswesens für alle Ebenen des föderalen Aufbaus der Bundesrepublik Deutschland. Die derzeitige heterogene Reformlandschaft darf nicht dazu führen, dass die hieraus resultierende Systemintransparenz sich zu einem Dauerproblem entwickelt. Ansonsten könnten auch der Informations- und Schutzfunktion kaum entsprochen werden.
- Verständigung auf ein einheitliches Glossar.
- Die im Projekt „Rechtsvergleich Doppik“ erzielten Ergebnisse sowie die im Rahmen des Projektes eingerichtete Datenbank sollten mit Nachdruck in die aktuelle Diskussion und zukünftige Entwicklung einfließen.
- Es sollte langfristig der Kontenrahmen (Kontengruppen) auf kommunaler und staatlicher Ebene vereinheitlicht werden, wobei diese Vereinheitlichung nicht zulasten jener Gebietskörperschaften gehen sollte, die sich sehr früh und konsequent für die Umstellung auf die Doppik entschieden haben.
- Es ist konsequent die Einsetzung eines Standard-Setting-Komitees zu betreiben. Dieses Gremium ist mit einem klaren Auftrag und entsprechenden Kompetenzen auszustatten.
- In dem Standard-Setting-Komitee sollten alle Ebenen des föderalen Systems in Deutschland – Bund, Länder, Kommunen – entsprechend ihrer bisherigen Reformaktivitäten und Erfahrungen angemessen vertreten sein.
- Die bisher vorliegenden praktischen Erfahrungen mit der Doppik vor allem bei den Kommunen und daraus abgeleitete Empfehlungen sollten umfassend Berücksichtigung finden.

These 7 Konzeptioneller Bezugsrahmen für die Ausgestaltung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens

Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist die Grundlage für eine neue Verwaltungssteuerung. Es integriert konzeptionell und instrumentell die unterschiedlichen Funktionen von Politik und Verwaltung in ein Gesamtsystem. Grundlage hierfür das sogenannte 3-E-Modell mit den drei Ebenen Effektivität (Zielebene), Effizienz (Maßnahmen-/Produkt-ebene) und Kostenwirtschaftlichkeit (Ressourcenebene).

Ergänzende Erläuterung

Abbildung 3 kennzeichnet die verfahrensmäßige und instrumentelle Ausgestaltung des 3-E-Modells.

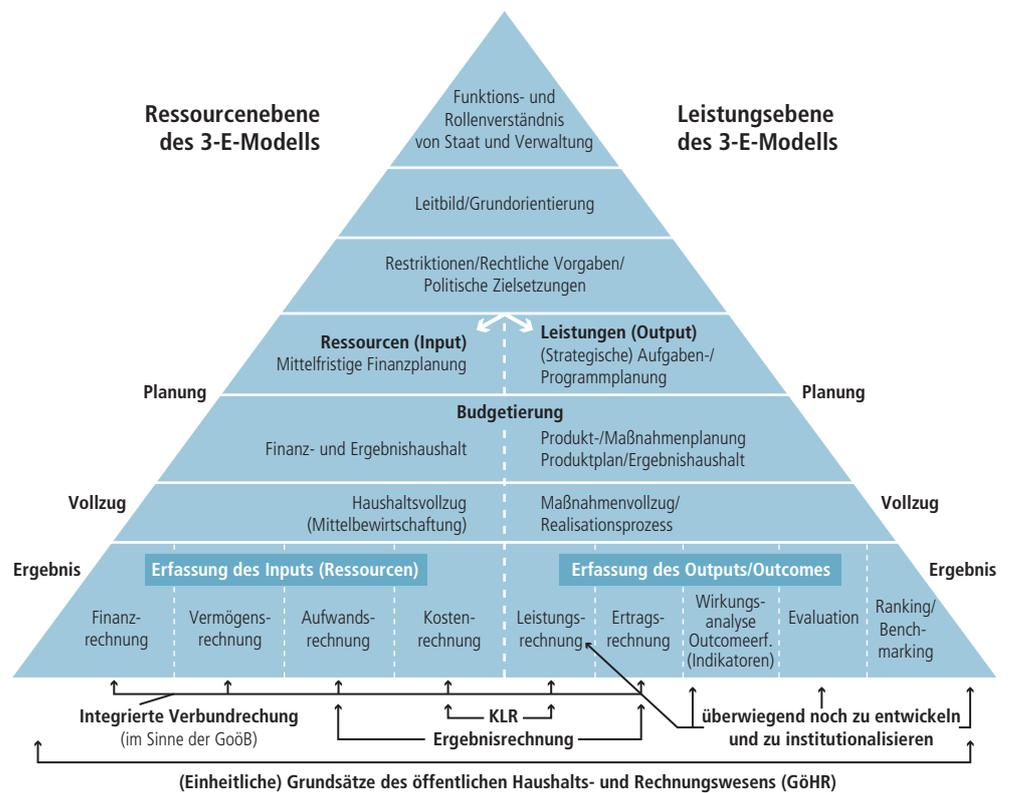


Quelle: Budäus und Buchholtz 1997: 322 ff.

| BertelsmannStiftung

Abb. 3: Verfahrensmäßige und instrumentelle Ausgestaltung des 3-E-Modells

Dieser konzeptionelle Bezugsrahmen ist für die Planung, den Vollzug und die Ergebnisdokumentation der Leistungs- und Ressourcensteuerung in Gebietskörperschaften durch das Haushalts- und Rechnungswesen praxisbezogen zu operationalisieren.



Quelle: Erweiterung von Brixner, Harms und Noe 2003: 40 und Hilgers 2009: 185

| Bertelsmann Stiftung

Abb. 4: Operationalisierung des 3-E-Modells für die Leistungs- und Ressourcensteuerung

Konzeptionell sind die Inputseite (Ressourcenebene) und in ersten Ansätzen auch die Outputseite (Leistungsebene) durch die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB), die Integrierte Verbundrechnung (IVR) und eine outputorientierte Budgetierung operationalisiert. Gleichwohl erfordert die Leistungserfassung, vor allem aber das gesamte Spektrum der Outcomeseite, die Weiterentwicklung praktikabler Konzepte.

Handlungsbedarf

- Vermittlung des konzeptionellen Bezugsrahmens und seiner Operationalisierung durch das neue Haushalts- und Rechnungswesen gegenüber der Praxis zwecks Denken und Handeln in einem Gesamtsystem.
- Konsequente Umsetzung der IVR.
- Konzeptionelle (Weiter)entwicklung praktikabler Ansätze zur Erfassung und Steuerung von Output und Outcome.

These 8 Reformelement Rechnungssystem

Das Rechnungssystem steht mit dem maßgebenden Rechnungsstil für die grundlegende Struktur des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Zu unterscheiden ist zwischen einem nach wie vor kameral orientierten Ansatz (erweiterte Kameralistik) und jenen Konzepten, die unterschiedliche Rechnungsmodul auf Basis der Doppik zu einem Gesamtsystem integrieren (Drei-Komponenten-Rechnung und Integrierte Verbundrechnung – IVR). Während die Staatsebene in Deutschland überwiegend die Kameralistik als Grundrechnung beibehält und die Reform auf deren Erweiterung um eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) konzentriert, haben sich die ganz überwiegende Zahl der Länder für die kommunale Ebene und die Länder Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen auf Staatsebene für einen konsequenten Systemwechsel zur Doppik entschieden.

Ergänzende Erläuterung

Bei der „erweiterten Kameralistik“ bleibt die Einnahmen- und Ausgabenrechnung als führendes System erhalten, wird aber additiv um eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ergänzt (Lüder 2002: 493). Es handelt sich somit um ein aus einer Geldverbrauchs- und einer Ressourcenverbrauchsrechnung bestehendes System.

Die als Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) entwickelte Drei-Komponenten-Rechnung (Lüder 1999) basiert auf der Doppik und besteht aus drei integrierten Modulen, die durch ein viertes Modul, die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR), ergänzt werden. Dieser Ansatz stellt ein integriertes System von Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung dar, wobei die Vermögensrechnung formal das grundlegende Rechnungsmodul ist. Sie weist als Vollvermögensrechnung in Form einer Bilanz auf der Aktivseite das Vermögen als Kapitalverwendung aus. Auf der Passivseite wird die Kapitalherkunft dokumentiert, d. h. inwieweit das Vermögen mit Eigenkapital bzw. Fremdkapital finanziert worden ist.

Das zweite Modul ist die Finanzrechnung. Sie entspricht vereinfacht der klassischen kameralen Rechnung und bildet die Einzahlungen bzw. Auszahlungen ab, ist allerdings nicht mehr die führende Rechnung, sondern in das Ressourcenverbrauchskonzept integriert. Sie ist faktisch als Unterkonto der liquiden Mittel (Kasse) in der Vermögensrechnung und als Kapitalflussrechnung zu interpretieren. Von daher wird die bisherige kameralen Rechnung durch die Drei-Komponenten-Rechnung auf Basis der Doppik keineswegs vernachlässigt, geschweige denn ausgeklammert, sondern systematisch in das neue Rechnungssystem integriert. Denn während die Kapitalflussrechnung im kaufmännischen Rechnungswesen indirekt aus der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV; Ergebnisrechnung) und der Bilanz abgeleitet wird (indirekte Methode), ist sie in der Drei-Komponenten-Rechnung integraler Bestandteil des Rechnungssystems (Lüder 2001: 53 ff.). Sie wird laufend geführt, d. h. alle laufenden Ein- und Auszahlungen während einer Haushaltsperiode werden direkt in der Finanzrechnung erfasst (direkte Methode). Sie stellt somit als integriertes Modul des Gesamtsystems eine systematische und vollständige Dokumentation der Liquiditätsänderungen dar.

Das zentrale, dritte Modul im Neuen Kommunalen Rechnungswesen (NKR) ist die Ergebnisrechnung. Sie stellt eine Zeitraumrechnung dar und erfasst den Ressourcenverbrauch als Aufwen-

dungen und alle Ressourcenmehrungen als Erträge. Bei den Aufwendungen handelt es sich um periodisierte Ausgaben, d. h. über die Ergebnisrechnung werden unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung alle Zahlungen jenen Perioden zugerechnet, in denen der Ressourcenverbrauch auch tatsächlich anfällt. Entsprechend wird bei den Erträgen verfahren. Die Ergebnisrechnung stellt ein Unterkonto des Eigenkapitalkontos dar. Jeder Aufwand mindert das Eigenkapital, jeder Ertrag erhöht dieses. Von daher zeigt die Ergebnisrechnung auf, durch welche Maßnahmen (Geschäftsvorfälle) in einer Gebietskörperschaft und den damit verbundenen Aufwendungen und Erträgen sich das Eigenkapital während einer Haushaltsperiode verändert hat. Das Ergebnis setzt sich aus dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis zusammen, wobei das außerordentliche Ergebnis wiederum in realisiertes außerordentliches Ergebnis und Bewertungsergebnis zu unterteilen ist. Letzteres dient dazu, möglichen Wertschwankungen bei dem realisierbaren Vermögen Rechnung zu tragen und transparent zu machen. Im Falle eines negativen ordentlichen Ergebnisses (Verlust) bedarf es einer verbindlichen, transparenten Verfahrensregel, wie dieser Verlust im Zeitablauf auszugleichen ist. (Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses, Verlustvortrag, Sanierungskonzept für die Folgeperioden.)

Der Saldo der Vermögensrechnung (Differenz der Aktiv- und Passivseite) und der Saldo der Ergebnisrechnung (Differenz von Aufwendungen und Erträgen) müssen sich in diesem System immer entsprechen. In dieser systematischen doppelten Ergebnisermittlung liegt das Besondere der Doppik (Vogelpoth und Poullie 2007: 517 ff.; Schuster 2007; Raupach und Stangenberg 2006), die wegen ihres bisherigen – ausschließlichen – Anwendungsbereichs mit dem kaufmännischen Rechnungswesen gleichgesetzt wird.

Dieses System bzw. dieser Rechnungsstil ist Grundlage des neuen Haushalts- und Rechnungswesens, wie es auf kommunaler Ebene und in Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen zur Anwendung kommt bzw. – wie in Nordrhein-Westfalen – in absehbarer Zeit zur Anwendung kommen soll.

Die Probleme der auf dem einfachen kameralen Rechnungsstil basierenden erweiterten Kameralistik liegen darin, dass die beiden Rechenmodule kameraler Haushalt und Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) bisher weitgehend isoliert nebeneinander stehen, die KLR eine Reihe eigenständiger Zusatzrechnungen erfordert, in weiten Bereichen nicht flächendeckend, sondern nur für „geeignete Bereiche“ zur Anwendung kommt und vor allem keine institutionelle Verbindlichkeit besitzt. Ob, wann, zu welchem Zweck und von wem die Informationen der KLR tatsächlich genutzt werden, stellt sich in diesem System bisher relativ beliebig dar. Von daher ist auch nicht zu erwarten, dass sich unter Beibehaltung der klassischen Kameralistik trotz ergänzender Kosten- und auch Leistungsdaten das bisherige Denken und Handeln in Kategorien von Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich ändert. Nicht nur der Rechnungsstoff, sondern auch der Rechnungsstil ist für die notwendige Transparenz maßgebend. Von daher besteht durchaus die Gefahr, dass sich die Kostenrechnung mittelfristig zu einer Art Reformruine entwickelt.

Zudem spricht folgendes – ökonomische – Argument gegen den Sonderweg der erweiterten Kameralistik. Soll der tatsächliche Ressourcenverbrauch vollständig mithilfe einer Kostenrechnung erfasst werden, so erfordert dieses eine Vollvermögensrechnung. Damit wäre quasi die Aktivseite der öffentlichen Bilanz unabdingbarer Bestandteil der erweiterten Kameralistik. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Rechnungsgrößen der Kostenrechnung mit denen der Aufwandsrechnung vollständig identisch sein müssen und bei der Transformation kameraler Haushaltsdaten in Kostengrößen ganz erhebliche Schnittstellen-, Zuordnungs- und Abgrenzungs-

probleme ergeben. Von daher drängt sich die These auf, dass das System der erweiterten Kameralistik nicht nur mindestens gleiche Umstellungs- und Unterhaltungskosten verursacht wie jenes der Doppik, sondern auch anfälliger, intransparenter und komplexer ist. So findet sich etwa für das Land Hessen, das seinen Kommunen ein Wahlrecht zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik eingeräumt hat, mit einem flächendeckenden Wechsel zur Doppik ein empirischer Hinweis für die praktische Bedeutung dieser Aussage. Hier scheint eine Analogie zu der in den 1930er-Jahren entwickelten Betriebskameralistik vorzuliegen, die sich auf Dauer ebenfalls nicht gegen die Doppik durchsetzen konnte. Von daher dürfte sich die auf Staatsebene noch präferierte erweiterte Kameralistik auch nur zu einer – sehr teuren – Übergangslösung zur Doppik entwickeln. Schließlich ist auf folgenden problematischen Aspekt zu verweisen: Es ist wenig nachvollziehbar, dass die ganz überwiegende Zahl der Bundesländer für ihre Kommunen den Systemwechsel zur Doppik gesetzlich vorgeschrieben hat, aber selbst weiter in der Grundstruktur der Kameralistik verharret.

In der folgenden Abbildung 5 sind die idealtypischen Merkmale unterschiedlicher Rechnungssysteme aufgezeigt, wobei eine vollständige Umsetzung dieser Merkmale einzelner in der Praxis anzutreffenden Rechnungssysteme in der Regel nicht gegeben ist.

Planung/ Sollgrößen (Haushaltsebene)	Leistungen/Produkte (Output; Outcome)	Ressourcenverbrauch/ Ressourcenertrag	Geldverbrauch/ Geldaufkommen
	A	B	C
Realisation/ Istgrößen (Rechnungsebene)	Realisierte Leistungen (Output; Outcome)	Realisierter Ressourcenverbrauch/ Ressourcenertrag	Realisierter Geldverbrauch/ Geldaufkommen (Finanzmittel)
	D	E	F

- C/F: Klassische Kameralistik und Haushaltsrechnung
- A/C/F: Klassische Kameralistik mit Produkthaushalt
- A/B/C/E/F: Erweiterte Kameralistik
- A/B/C/D/E: Erweiterte Kameralistik mit Produkthaushalt
- C/E/F: Drei-Komponenten-Rechnung (Speyerer Verfahren) auf Basis der Doppik mit kameralem Haushalt
- A/C/E/F: Drei-Komponenten-Rechnung auf Basis der Doppik mit kameralem Produkthaushalt
- B/C/E/F: Integrierte Verbundrechnung (IVR) auf Basis der Doppik
- A/B/C/D/E/F: Integrierte Verbundrechnung (IVR) auf Basis der Doppik mit Produkthaushalt

Abb. 5: Merkmale unterschiedlicher Rechnungssysteme

Die Konsequenzen eines doppischen Rechnungssystems für die öffentlichen Haushalte sind gravierend. So ist in der Vermögensrechnung und in der Ergebnisrechnung auch jener Ressourcenverbrauch auszuweisen, der zwar in einer bestimmten Haushaltsperiode nicht mit Zahlungen verbunden ist, gleichwohl als Aufwand bzw. Vermögensverbrauch anfällt. Hierzu zählen insbesondere Abschreibungen und Pensionsverpflichtungen, die damit auch die auszuweisende – tatsächliche – Verschuldung beeinflussen. Schulden beschränken sich nicht mehr auf die Geldschulden (Kapitalmarktschulden), sondern umfassen darüber hinausgehende zukünftige Verbindlichkeiten in Form von Rückstellungen.

Als Schulden sind somit auch solche Verpflichtungen der öffentlichen Hand auszuweisen, die diese in einer bestimmten Periode eingegangen ist, ohne dass hierfür klassische Geldschulden durch Aufnahme von Krediten entstanden sind. Das Eigenkapital von Gebietskörperschaften ist bei einer derartigen vollständigen Erfassung der tatsächlichen Verschuldung erheblich geringer im Vergleich zur – fälschlicherweise – vorherrschenden Beschränkung der Schulden auf die Geldschulden. Zahlreiche Gebietskörperschaften dürften bei dieser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ermittlung der Verschuldung ein negatives Eigenkapital ausweisen, ein Sachverhalt, der möglicherweise ganz wesentlich die nach wie vor verbreiteten Vorbehalte gegen ein derartiges Rechnungssystem erklärt (siehe aktuell Thieme 2008: 433 ff.; Sarrazin 2008: 3).

Der derzeitige Reformstand hinsichtlich des Rechnungssystems in Deutschland ist in Abbildung 6 wiedergegeben.

Bundesland	Rechnungssystem Länderebene	Rechnungssystem Kommunalebene
Bundesverwaltung	Kameralistik. Erweiterte Kameralistik in der Planung (Umsetzung ab 2010 in zwei Pilotprojekten. Ab 2013 flächendeckend).	
Baden-Württemberg	Erweiterte Kameralistik (vollständige Umsetzung seit 2005/06)	Doppik, Umstellung von 2009 bis 2016
Bayern	Kameralistik	Kameralistik/Doppikoption ab 2007
Berlin	Erweiterte Kameralistik	
Brandenburg	Erweiterte Kameralistik	Doppik- Umstellung bis 2011, Konsolidierung bis 2012
Bremen	Doppisches Rechnungswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008.	
Hamburg	Doppisches Rechnungswesen seit 2006 eingeführt. Konsolidierung 2007. Doppisches Haushaltswesen mit exemplarischer Anwendung in 15 (von 100) Aufgabenbereichen im Doppelhaushalt 2009/2010. Komplette bis 2013.	
Hessen	Doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008.	Optionslösung bis spätestens 2009 – erweiterte Kameralistik/Doppik
Mecklenburg-Vorpommern	Erweiterte Kameralistik	Doppik, Umstellung von 2008 bis 2012
Niedersachsen	Erweiterte Kameralistik seit 2005	Doppik, Umstellung bis 1.1.2012
Nordrhein-Westfalen	Einführung der IVR (Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen) vom Kabinett am 27.6.2006 beschlossen. Vollständige Umstellung bis 2015.	Doppik, Umstellung bis 1.1.2009
Rheinland-Pfalz	Erweiterte Kameralistik seit 2002	Doppik, Umstellung bis 1.1.2009
Saarland	Kameralistik	Doppik, Umstellung bis 1.1.2009
Sachsen	Erweiterte Kameralistik	Doppik-Umstellung bis 2013, Konsolidierung bis 2016
Sachsen-Anhalt	Kameralistik	Doppik, Umstellung bis 1.1.2011
Schleswig-Holstein	Erweiterte Kameralistik	Optionslösung ab 2007 zwischen erweiterter Kameralistik/Doppik
Thüringen	Kameralistik	Optionslösung ab 1.1.2009 zwischen traditioneller Kameralistik/Doppik

Abb. 6: Rechnungssysteme in den deutschen Gebietskörperschaften (Länderebene Stand 2008, Kommunalebene Stand April 2009)

Die derzeitigen Bestrebungen in Deutschland zum Systemwechsel bzw. zur Erweiterung des bisherigen Systems zeigen, dass der Reformbedarf für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen inzwischen auf allen drei Ebenen des föderalen Systems weitgehend als notwendig angesehen und akzeptiert wird. Dabei ist die Entwicklung in Richtung der Integrierten Verbundrechnung (IVR) als doppischer Verbund auf kommunaler Ebene und in Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen weitgehend unstrittig – in der Fachwelt ohnehin. Allerdings hat sich auf staatlicher Ebene neben dem Bund auch die überwiegende Zahl der Länder bisher gegen einen grundlegenden Systemwechsel entschieden.

Handlungsbedarf

- Das Rechnungssystem sollte generell und flächendeckend für alle Gebietskörperschaften auf die Doppik umgestellt werden. Die dabei bisher gemachten – positiven wie negativen – Erfahrungen sollten in einer allgemein zugänglichen Datenbank zur Verfügung gestellt werden.
- Der unabdingbare Bedarf einer äquivalenten Struktur der Planungsebene (Sollgrößen) und der Dokumentationsebene (Istgrößen) sollte Politik und Verwaltungen vermittelt werden. Ein kamerales Haushaltswesen ist, sieht man von einer Übergangsphase während des Umstellungsprozesses ab, mit einem doppischen Rechnungswesen auf Dauer nicht in Einklang zu bringen.

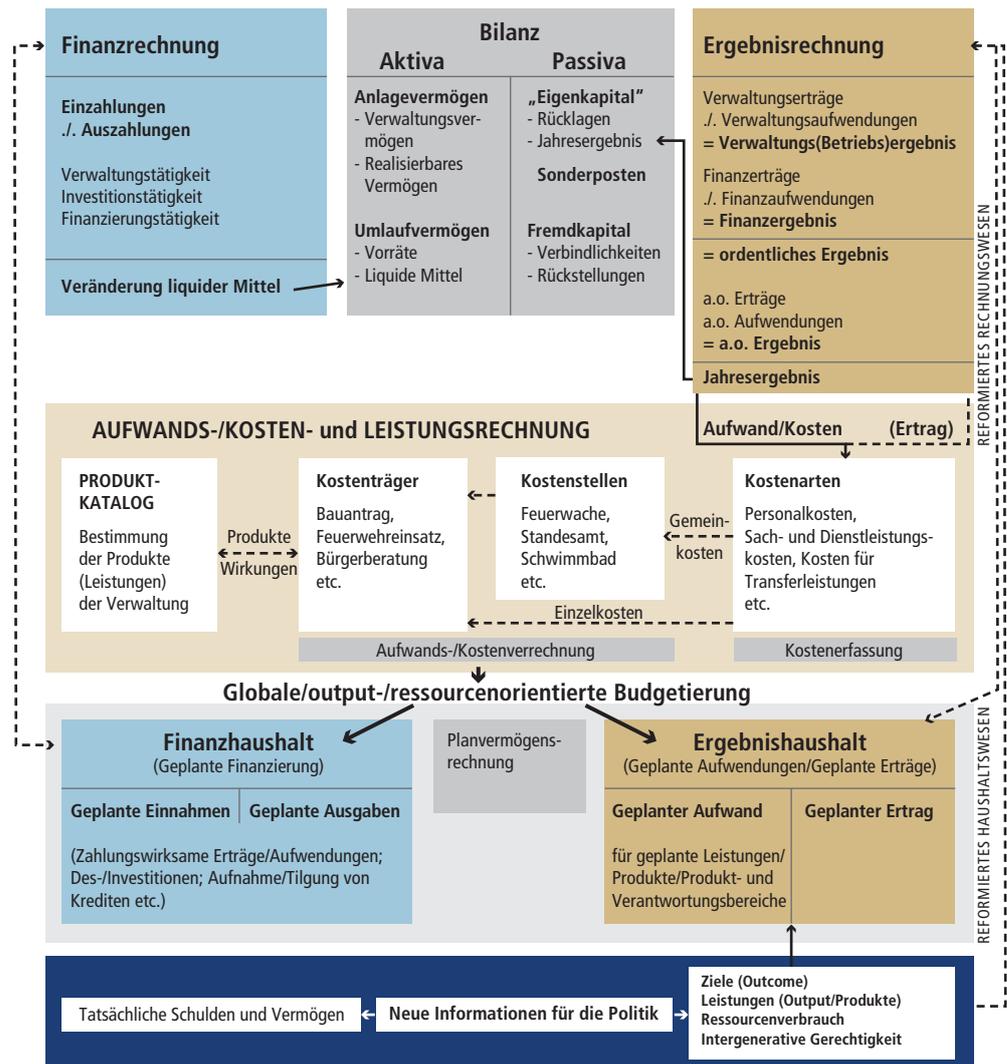
These 9 Integrierte Verbundrechnung als zukünftiges Rechnungssystem

Der zukünftige Ansatz wird von der Grundstruktur her generell die Integrierte Verbundrechnung (IVR) auf Basis der Doppik sein. Sie stellt die konzeptionelle Weiterentwicklung der Drei-Komponenten-Rechnung dar und integriert die Planung (Haushalt/Budgetierung) und die Ist-Rechnung (Rechnungswesen). Sie stärkt und reformiert das Budgetrecht der Legislative bzw. des Rats.

Ergänzende Erläuterung

Planungsebene und die Ebene der Ist-Rechnung müssen sich konzeptionell und inhaltlich entsprechen und miteinander verzahnt sein (Berens u. a. 2005; Berens u. a. 2008). Dies bedeutet, dass der Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung als Ist-Rechnung auf der Planungsebene eine Planbilanz, ein Finanz- und ein Ergebnishaushalt gegenüberstehen müssen. Der Rechnungsstil ist die Doppik (doppischer Verbund). Die isolierte Betrachtung einer Ebene ist weder sinnvoll noch konzeptionell vertretbar, da in einer Gebietskörperschaft im Vergleich zum privaten Unternehmen der Fokus auf der Planung liegt, einschließlich deren Öffentlichkeit. Nur in der Mitwirkung bei der Planung, d. h. bei der Verabschiedung des Ergebnis- und Finanzhaushalts durch die Legislative, kann sich das Budgetrecht des Parlaments manifestieren. Dabei wird mit der Ergebnisrechnung durch die Einbeziehung der in der Haushaltsperiode nicht zahlungs-

wirksamen Aufwendungen der systemimmanenten Tendenz des kameralen Systems zur Ausweitung des Steuerstaates und öffentlicher Verschuldung entgegengewirkt und darüber informiert, inwieweit der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen wurde. Ist der Haushalt ausgeglichen, d. h. sind die Aufwendungen durch die Erträge abgedeckt, werden die folgenden Generationen (Perioden) durch die jetzige Generation (Periode) nicht belastet. Auch bei einer schrittweisen Einführung der einzelnen Module ist darauf hinzuwirken, dass möglichst zügig alle Module – und damit das Gesamtsystem – zur Anwendung gebracht werden.



Quelle: In Anlehnung an Hilgers 2009: 186

Abb. 7: Integrierte Verbundrechnung (IVR) als auf die Erfassung von Leistungszielen, Output, Ressourcenverbrauch, Vermögen, Schulden und Finanzen ausgerichtetes doppeltes Planungs- und Rechnungssystem

Die Integrierte Verbundrechnung (IVR) ist nicht identisch mit dem Rechnungssystem privater Unternehmen. Sie geht entsprechend dem Transparenzgebot in demokratischen Gemeinwesen weit darüber hinaus. Zum einen umfasst sie in identischer Struktur sowohl die Planungsebene (Soll-Rechnung) als auch die Dokumentationsebene (Ist-Rechnung). Zum anderen integriert sie Finanzrechnung, Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung auf Basis der Doppik zu einem Gesamtsystem. Beim privatwirtschaftlichen Rechnungssystem stellen nur die Vermögens- und die Ergebnisrechnung ein integriertes System dar; die Finanzrechnung ist hier nicht integriert. Schließlich liegt ein ganz gravierender Unterschied in der Leistungsdefinition, deren Planung und Erfassung, deren Zielbezug (in der Budgetierung) und einer entsprechenden Dokumentation.

Handlungsbedarf

- Das Rechnungssystem ist generell und flächendeckend für alle Gebietskörperschaften auf die Grundstruktur der Integrierten Verbundrechnung auszurichten.

These 10 Stärkung und Ausbau des Budgetrechts

Durch die Integrierte Verbundrechnung (IVR) wird das klassische, rein auf die Bewilligung des Geldverbrauchs der jeweiligen Haushaltsperiode eingeeengte Budgetrecht der Legislative bzw. des Rats/Kreistags grundlegend erweitert. Die Legislative bzw. der Rat/Kreistag erhalten ganz neue, entscheidungsrelevante Informationen, die auch einzufordern sind. Dieses sind

- **die Wirkungsziele (Outcome),**
- **die für die Zielerreichung geplanten Maßnahmen/Produkte (Output),**
- **der für diese Maßnahmen geplante tatsächliche Ressourcenverbrauch und**
- **die den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögens- und Schuldensituation der Gebietskörperschaft.**

Ergänzende Erläuterung

Die klassische, überwiegend auf den Geldverbrauch in der Haushaltsperiode ausgerichtete Ausgestaltung des Budgetrechts der Legislative wird mit dem neuen Haushalts- und Rechnungswesen in Form der Integrierten Verbundrechnung (IVR) grundlegend um die Steuerung der Leistung (Outputorientierung) und des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs erweitert und umgestaltet. Neben den bisherigen Informationen über Ausgaben und Einnahmen im Finanzhaushalt, also über die Finanzierung der Leistungen, enthält der Ergebnishaushalt die von den Verwaltungen zu erbringenden Leistungen in Form von Produkten, also über den hierfür geplanten Ressourcenverbrauch (so etwa über die Abschreibungen einschließlich des Vermögensverbrauchs und über Pensionsrückstellungen den tatsächlichen Verbrauch an Personalressourcen). Der Ergebnishaushalt gibt zugleich Auskunft darüber, ob der in der Haushaltsperiode für das Leistungsprogramm geplante Ressourcenverbrauch durch ein entsprechendes Ressourcenaufkommen erwirtschaftet wurde, d. h. inwieweit der Forderung nach intergenerativer Gerechtigkeit

Rechnung getragen wurde. Daneben liefert die Bilanz die notwendigen Informationen über das jeweilige Vermögen und die über die Geldschulden weit hinausgehenden tatsächlichen Schulden. Damit steht Politik und Verwaltungen ein Informations- und Planungssystem zur Verfügung, das die kurzfristige, auf den Geldverbrauch ausgerichtete und mittel- und langfristig gegen das Gemeinwohl gerichtete Steuerung öffentlicher Ressourcen ersetzt durch ein integriertes System einer outputorientierten, die intergenerative Gerechtigkeit einbeziehende Leistungs- und Ressourcensteuerung. Die Umsetzung und Weiterentwicklung einer zielbezogenen Steuerung ist dabei für die Zukunft die größte Herausforderung. Politik hat allerdings nicht nur das Recht auf Informationen über die jeweils zugrunde liegenden Ziele von Maßnahmen und den entsprechenden Ressourcenbedarf. Politik hat auch die Verpflichtung, dass derartige Ziele festgelegt und transparent gemacht werden und ihr Erreichungsgrad überprüft wird.

Handlungsbedarf

- Generelle Vermittlung des materiellen Informationsgehalts des neuen Haushalts- und Rechnungswesens und der damit für die Legislative verbundenen mittel- und langfristig wieder am Gemeinwesen ausgerichteten Steuerungs-, Gestaltungs- und auch Kontrollpotenziale.
- Entwicklung und Erarbeitung verbindlicher, transparenter Ziele.
- Überprüfung des Zielerreichungsgrades.
- Weiterentwicklung von Indikatoren, Kennzahlen und -systemen insbesondere zur Erfassung der Zielerreichung, um den zuständigen Entscheidungsorganen komprimierte, aber gleichzeitig entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen.
- Nutzung der auf diesem Gebiet bereits auf kommunaler Ebene vorliegenden Erfahrungen.

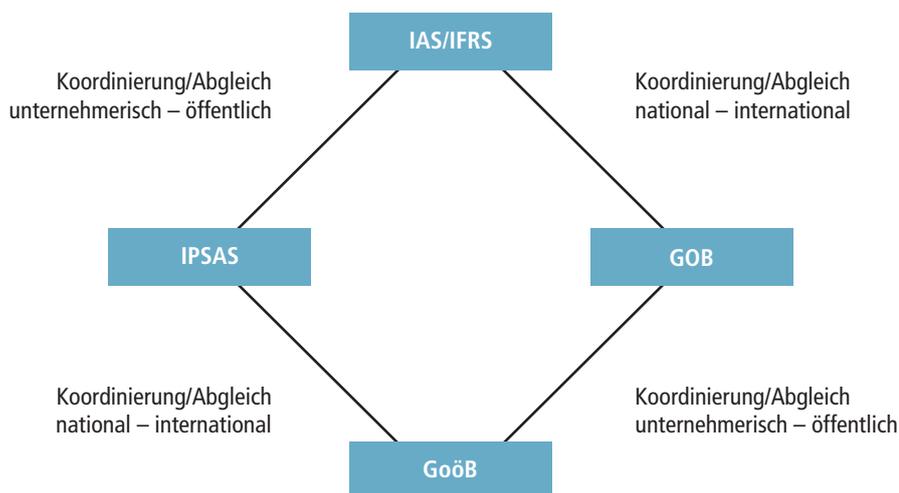
These 11 Reformelement Rechnungslegung

Die Rechnungslegung bezieht sich auf die Regelungen für Ansatz, Ausweis, Bewertung und Konsolidierung im Rahmen der Teilrechnungen, speziell von Vermögens-, Finanz-, und Ergebnisrechnung, mit Aufwendungen und Erträgen. Hier liegt zurzeit der höchste Standardisierungsbedarf. Nur wenn es gelingt, sich hinsichtlich der Rechnungslegung für alle Gebietskörperschaften auf Mindeststandards zu verständigen, kann die notwendige Verwaltungssteuerung auch erfolgreich sein. Bei der Rechnungslegung der Leistung liegen in Verbindung mit einem Standardisierungsbedarf noch gravierende konzeptionelle Probleme.

Ergänzende Erläuterung

Für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor werden inzwischen vier unterschiedliche, sich teilweise überschneidende Referenzmodelle diskutiert und zum Teil auch praktiziert: Handelsgesetzbuch (HGB), Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB), IFRS (International Financial Reporting Standards) und IPSAS (International Public Sector Accounting Standards; Srocke 2004; Lüder 2002; Bolsenkötter 2007; Vogelpoth 2007, Berens u. a. 2008; Budäus und Hilgers 2009; Bolsenkötter u. a. 2009).

Die Verknüpfungen mit bzw. Abgrenzung von unternehmerischer und öffentlicher Rechnungslegung der vier Referenzsysteme ist in der folgenden Abbildung skizziert.



Quelle: Bolsenkötter 2007: 15

Abb. 8: Aktuelle, die öffentliche Rechnungslegung beeinflussende Referenzsysteme

Dabei geht es – ausgehend von der Zwecksetzung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – ganz überwiegend um zweckbezogene Mindeststandards für die öffentliche Rechnungslegung, einschließlich einer im gesamten Haushaltsrecht notwendigen Vereinheitlichung und Systematisierung der Begriffe. Einheitliche Sprache und Mindeststandards sollen gewährleisten, dass der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung dann auch einheitliche, für die Politik leistungsfähige und gut handhabbare Planungsäquivalente gegenüberstehen in Form von Ergebnishaushalt einschließlich der Regelungen für den Haushaltsausgleich und Finanzhaushalt mit dem Gesamt- und den Teilhaushalten.

Neben Handelsgesetzbuch (HGB) und den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) auf nationaler Ebene gewinnen auf internationaler Ebene zunehmend die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) in Anlehnung an die IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) als Referenzmodell an Bedeutung, wie anschaulich die Beispiele der Schweiz und inzwischen auch Österreich zeigen. Zurzeit liegen für die IPSAS die in der folgenden Abbildung 9 aufgeführten Standards vor.

Die derzeitigen Entwicklungen und Internationalisierungstendenzen dürften dazu führen, dass das überwiegend für dezentrale öffentliche Einheiten (insbesondere Eigengesellschaften und Eigenbetriebe) vorgeschriebene HGB auf Dauer nicht das einzige oder dominante Referenzmodell sein wird. Es entspricht mit seinem Gläubigerschutzprinzip und der Funktion der Ausschüttungsbemessung nicht hinreichend der Zwecksetzung einer öffentlichen Rechnungslegung (s. o.). Von diesen Zwecksetzungen ausgehend wurden die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) in Abgrenzung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und deren notwendigen Modifikation entwickelt (Wirtz 2008; Budäus 2007: 45 ff.; Berens u. a. 2005: 887 ff.; Lüder 2001: 38 ff.). Sie können als wesentliche Bestandteile eines neuen reformierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens angesehen werden und stehen für die Standardisierung und Ordnungsmäßigkeit der finanziellen Rechnungslegung von Gebietskörperschaften. Sie sind Teil der sich zurzeit entwickelnden Grundsätze des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (GöHR). Die GöHR müssen sowohl die finanzielle und nicht finanzielle bzw. nicht monetäre Haushaltsplanung als auch die finanzielle und nicht finanzielle bzw. nicht monetäre Rechnungslegung einheitlich strukturieren. Dabei sind Teilbereiche wie etwa die Leistungserfassung oder die Verknüpfung von Haushalts- und Rechnungswesen mit der politischen Steuerung und der strategischen Planung weiter- bzw. neu zu entwickeln.

IPSAS	Bezeichnung	Inhalt	analog
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	Darstellung der Jahresrechnung/Ausweis- und Bewertungsgrundsätze	IAS 1/ IFRS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements	Kapitalflussrechnungen/Finanzflussrechnungen	IAS 7
IPSAS 3	Net Surplus or Deficit for the Period-Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies	Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Auswirkungen von Wechselkursänderungen	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs	Fremdkapitalkosten	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated Financial Statements – Accounting for Controlled Entities	Konzernabschluss und Bilanzierung von beherrschten Einheiten	IAS 27
IPSAS 7	Accounting for Investments in Associates	Bilanzierung von Beteiligung an assoziierten Unternehmen	IAS 28
IPSAS 8	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	Rechnungslegung über Anteile an assoziierten Unternehmen	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	Erträge aufgrund von Leistungsaustausch	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Rechnungslegung in Hochinflationsländern	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts	Fertigungsaufträge	IAS 11
IPSAS 12	Inventories	Vorräte	IAS 2
IPSAS 13	Leases	Leasingverträge	IAS 17
IPSAS 14	Events after the Reporting Date	Ergebnisse nach dem Bilanzstichtag	IAS 10
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung	IAS 32
IPSAS 16	Investment Property	Renditeimmobilien	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	Sachanlagen	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting	Segmentberichterstattung	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities, Contingent Assets	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures	Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Noncash-Generating Assets	(außerplanmäßige) Wertminderung von nicht ertragbringenden Vermögenswerten	IAS 36
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information about the General Government Sector	Finanzinformationen über den allgemeinen Regierungssektor einschließlich sachlicher Abgrenzung	/
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	Erträge ohne Gegenleistung (Steuern und Transfers)	/
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	Budgetberichterstattung bei Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzeptes	/
IPSAS 25	Employee Benefits	Leistungen zugunsten der Angestellten	IAS 19
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	Minderung von gewerblichen Vermögenswerten	IAS 36

Quelle: KPMG 2009

| Bertelsmann Stiftung

Abb. 9: IPSAS-Standards (Stand: 2009)

Bei der Entwicklung und verbindlichen Ausformulierung der Grundsätze des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (GöHR) sind insbesondere für die Wertansätze des Vermögens die internationalen Diskussionen und Konzepte im Rahmen der IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) einzubeziehen, so etwa bezogen auf IPSAS 17 (Sachanlagen) und 21 bzw. 26 (außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Wertminderungen; vgl. hierzu Bolsenkötter u. a. 2009: 37 ff.; KPMG 2009 Teil 1 und Teil 2).

Einschränkungen hinsichtlich der IPSAS ergeben sich allerdings zum einen daraus, dass diese nicht frei von Interessen der Träger und Finanzierer des IPSAS-Boards der IFAC (International Federation of Accountants) sein dürften. Zum anderen sind die IPSAS konzeptionell bisher nicht aus den Rechnungszwecken der öffentlichen Rechnungslegung abgeleitet (Streim 2007; IFAC 2006; Adam 2004; Vogelpoth 2004: 23 ff.). Vielmehr orientieren sie sich vor dem Hintergrund der Internationalisierung der Rechnungslegung im privaten Unternehmenssektor an den zunehmend die Regelungen des HGB ergänzenden bzw. substituierenden IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards). So hat das IPSAS-Board in seiner ersten, inzwischen abgeschlossenen Phase eine Kernserie grundlegender IPSAS auf Basis der bis zum 31. August 1997 vorhandenen IAS (International Accounting Standards) erarbeitet (Vogelpoth, Dörschell und Viehweger 2007). Anschließend hat sich das Board mit jenen Themen befasst, für die noch keine IAS existierten oder die sich – bezogen auf die Kernserie – als problematisch erwiesen. Dies gilt insbesondere für die Berichterstattung über den Haushalt, die im 2006 verabschiedeten IPSAS 24 geregelt ist. Aus der Grundorientierung der IPSAS an den IAS/IFRS erklärt sich die schwerpunktmäßige Ausrichtung auf die Ex-post-Rechenschaftslegung und damit auf das Rechnungswesen als Ist-Rechnung. Demgegenüber muss aber dem öffentlichen Bereich der Planungsrechnung (Haushaltsplanung) ein entsprechend hoher Stellenwert einschließlich ihres öffentlichen Zugangs beigemessen werden. Erst in jüngster Zeit (seit 2006) ist damit begonnen worden, ein eigenständiges, auf die öffentlichen Zwecke ausgerichtetes „framework“ für die IPSAS zu erarbeiten. Von daher wird die Bedeutung der IPSAS für eine Standardisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auch in Deutschland weiter zunehmen (müssen). Es ist davon auszugehen, dass mittelfristig die IPSAS schon aufgrund der internationalen Harmonisierungszwänge das zentrale Referenzsystem des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens sein werden.

Handlungsbedarf

- Für die Rechnungslegung sind die auf deren Zwecksetzungen (Steuerungsfunktion, Informationsfunktion, Schutzfunktion) ausgerichteten GoöB stärker zu berücksichtigen.
- Die Wertansätze und die Begrifflichkeiten in den öffentlichen Bilanzen sind zu vereinheitlichen; dabei besitzt die Standardisierung für die Umsetzung des Transparenz- und Effizienzgebots einen Wert an sich.
- Die absolute Höhe des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz spiegelt durchaus wider, inwieweit in der Vergangenheit der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen worden ist. Von Interesse ist vor allem dessen Veränderung im Zeitablauf.

- Ein in der laufenden Periode verursachter, aber erst später zu finanzierender Ressourcenverbrauch (z. B. Versorgungsbezüge) stellt eine Verbindlichkeit dar, die durch Rückstellungen in der Bilanz und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung auszuweisen ist.
- Die über die Kapitalmarktschulden hinausgehenden Verbindlichkeiten öffentlicher Gebietskörperschaften sind in Form von Rückstellungen in der Vermögensrechnung (Bilanz) vollständig auszuweisen.
- Die vor allem aufgrund der derzeitigen Krise vom Staat übernommenen und kaum mehr kontrollierbaren Risiken vor allem in Form von Bürgschaften gegenüber privaten und öffentlichen Unternehmen sind in ihrer Höhe entsprechend ihrer Eintrittswahrscheinlichkeiten zu bewerten und in Form von Rückstellungen in den Bilanzen auszuweisen. Dies bedeutet, dass die Umsetzung des Transparenzgebots eine systematische und fundierte Risikoanalyse und Risikobewertung öffentlicher Ressourcenentscheidungen mit dem entsprechenden Ausweis im Haushalt und in der Bilanz erfordert.
- Die Gebietskörperschaften in Deutschland sollten sich – vertreten durch Verbände und/oder Rechnungshöfe und/oder IMK und/oder Bund-/Länder-/Kommunen-Arbeitskreise wesentlich stärker an der Diskussion und Entwicklung der IPSAS beteiligen.
- Die Diskussion um die IPSAS muss wesentlich stärker in die Entwicklung der GöHR einfließen.

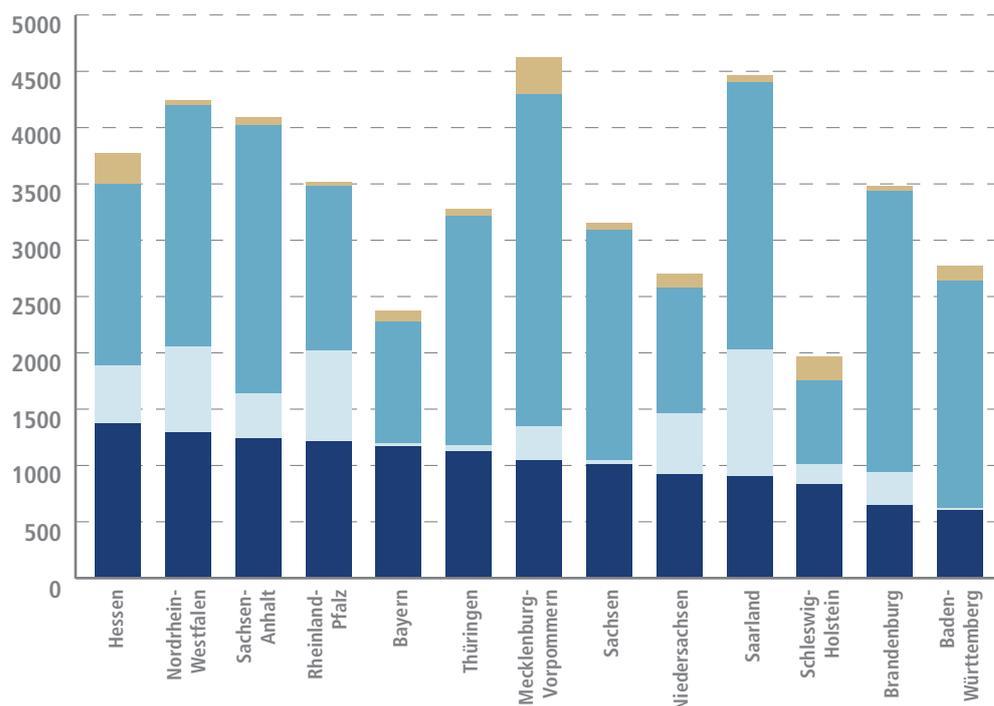
These 12 Konsolidierung

Die Funktions- und Leistungsfähigkeit des Haushalts- und Rechnungswesen kann nicht losgelöst von der Organisationsstruktur der Gebietskörperschaften gesehen werden. Dezentrale Strukturen mit einer Vielzahl rechtlich selbstständiger Einheiten, häufig mit doppeltem Rechnungswesen, erfordern eine Gesamtschau über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft als Ganzes. Diese Gesamtschau einer Gebietskörperschaft ist nur in Form einer Konzernrechnungslegung auf Basis der Doppik möglich.

Ergänzende Erläuterung

In den vergangenen Jahrzehnten haben sich die einzelnen Gebietskörperschaften als integrierte Einheiten durch zunehmend dezentrale Strukturen auseinanderentwickelt. Das neue Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Doppik bietet die Chance, dieser Entwicklung entgegenzusteuern.

Die Notwendigkeit einer Konsolidierung und damit eines geänderten Haushalts- und Rechnungswesens lässt sich anschaulich an der tatsächlichen Verschuldung der Kommunen verdeutlichen. Diese ist, so wie sie zurzeit in der kameralen Rechnung ausgewiesen wird, in der folgenden Abbildung 10 für die einzelnen Bundesländer dargestellt.



Werte in Euro je Einwohner

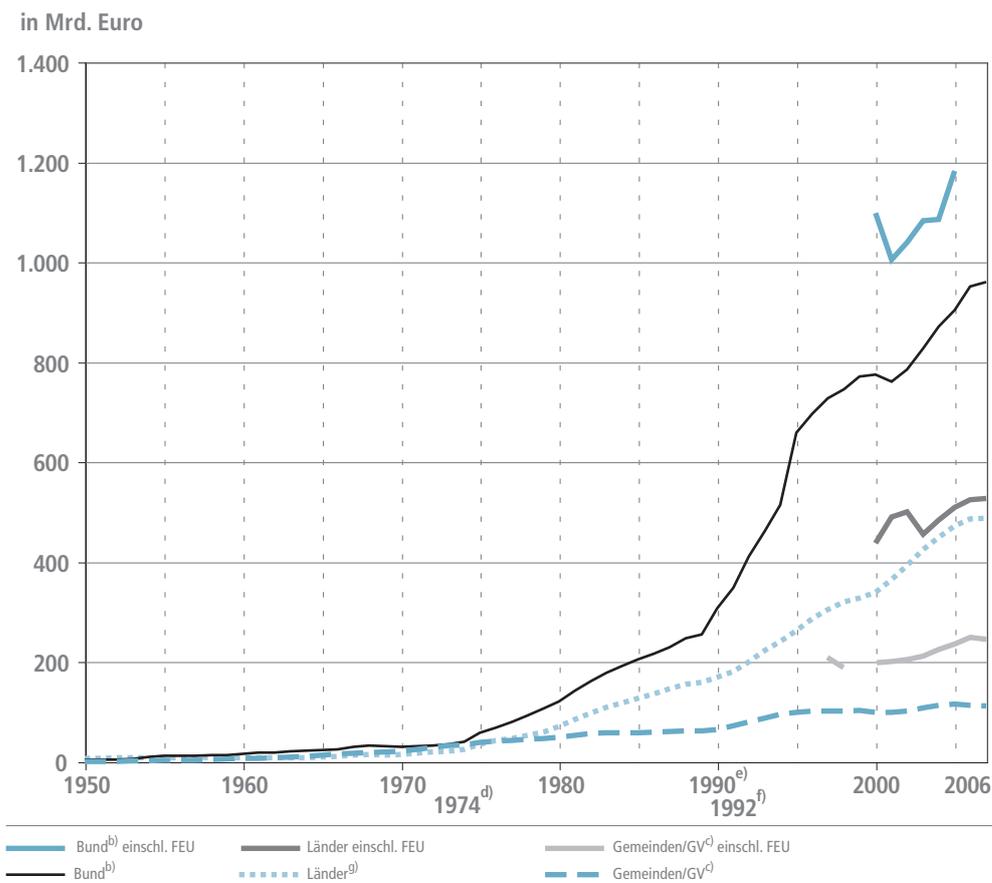
Sonstige Schulden
 Kreditmarktschulden im weiteren Sinne
 öff. Fonds, Einrichtungen und Unternehmen
 Kassenverstärkungskredite

Quelle: Bertelsmann Stiftung, farblich überarbeitete Grafik aus dem kommunalen Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008, gefunden unter www.bertelsmann-stiftung.de (Abruf am 18. Februar 2008)

Abb. 10: Höhe und Struktur der Schulden der Gemeinden (GV) und Zweckverbände am 31.12.2007 (sortiert nach Kreditmarktschulden der Kernhaushalte)

Rechnet man die Schulden der dezentralen Einheiten hinzu, so erhöht sich die Verschuldung teilweise bis zum Vierfachen.

Bei den staatlichen Gebietskörperschaften ist die Situation, wie in Abbildung 11 dargelegt, nicht grundlegend anders. Hier stehen die Schulden in den Kernhaushalten den Gesamtschulden, bestehend aus denen der Kernhaushalte und der öffentlich bestimmten Fonds, Einrichtungen und Unternehmen (FEU), auf kommunaler Ebene, bei den Ländern und beim Bund gegenüber.



a) Kreditmarktschulden im weiteren Sinne zzgl. Kassenverstärkungskredite.
 b) Einschl. des Lastenausgleichsfonds, der Sondervermögen und der Extrahaushalte (ab 2007) des Bundes.
 c) Ab 1974 einschl. Zweckverbände. In 1974 ohne die Schulden der Zweckverbände in Nordrhein-Westfalen.
 d) Ab 1974 ohne Schulden der kommunalen Eigenbetriebe.
 e) Ab 1991 Deutschland.
 f) Bis 1992 einschließlich Krankenhäuser (Gemeinden) mit kaufmännischem Rechnungswesen (0,83 Mrd. Euro im Jahr 1992).
 g) Einschl. der Extrahaushalte (ab 2007) der Länder.

Quelle: Junkernheinrich und Micosatt 2008: 25

| BertelsmannStiftung

Abb. 11: Verschuldung der öffentlichen Haushalte mit und ohne öffentlich bestimmte Fonds, Einrichtungen und Unternehmen (FEU) 1950 bis 2007 in Mrd. Euro (jeweils 31.12.; bis 1959 jeweils 31.03.)

Die tatsächlichen Gesamtschulden waren demnach bereits vor der Finanzkrise deutlich höher als die immer wieder als Gesamtschulden und ohnehin kritischen 1,5 Billionen Euro in den Kernhaushalten ausgewiesenen Schulden.

Unter Beibehaltung des tradierten Systems und damit eines Verzichts auf Konsolidierung besteht weiterhin die Gefahr und Tendenz, dass die Organisationspolitik von Gebietskörperschaften genutzt wird, gezielt Intransparenz über die Verschuldung herbeizuführen. Je stärker Dezentralisierung und Ausgliederung, desto geringer die (kameral ausgewiesene) Verschuldung der Gebietskörperschaft. Die zur Erfassung der tatsächlichen Situation einer Gebietskörperschaft notwendige Transparenz ist in weiten Bereichen nicht gegeben. Es werden teilweise verselbstständigte öffentliche Einheiten ganz bewusst als Schattenhaushalte geschaffen oder genutzt, um die Vermögens- und die Finanzlage der Gebietskörperschaft zu verschleiern. Ausgegangen wurde und wird bei den Entscheidungen über die Verwendung öffentlicher Mittel von einer fiktiven, der Realität nicht entsprechenden Situation. Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen verliert weitgehend an Aussagewert.

Lösen lässt sich dieses Problem der Intransparenz zunächst einmal nur durch eine Konsolidierung (Zusammenfassung) der Schulden innerhalb der einzelnen Gebietskörperschaft. Es geht darum, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Gebietskörperschaft als Ganzes zu geben. Dies ist nur mit einem geänderten, auch auf staatlicher Ebene eine Konsolidierung aller dezentralen Einheiten gewährleistenden Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Doppik möglich. Andernfalls besteht die Gefahr, dass die politisch administrativen Entscheidungsträger – aber besonders auch die Öffentlichkeit – über die tatsächliche Situation und den tatsächlichen Umgang mit der Verschuldung falsch informiert werden, eine Situation, wie sie beispielhaft jüngst beim Erblastentilgungsfonds eingetreten ist (Budäus, Gnädinger und Junkerheinrich 2009).

Auf kommunaler Ebene und hier speziell in Nordrhein-Westfalen und im Stadtstaat Hamburg wird dem Konsolidierungsbedarf zunehmend Rechnung getragen. Der konsolidierte Jahresabschluss (Gesamtabschluss) besteht aus der konsolidierten Ergebnisrechnung und einer konsolidierten Vermögensrechnung, ergänzt durch eine Gesamtfinanzrechnung in Form einer Kapitalflussrechnung, und einem Konsolidierungsbericht. In den Konsolidierungskreis sind neben der Kernverwaltung alle Organisationseinheiten einzubeziehen, auf die die Gemeinde einen beherrschenden oder einen maßgeblichen Einfluss ausübt.

Handlungsbedarf

- Generelle Umsetzung einer informationsmäßigen Gesamtbetrachtung von Gebietskörperschaften im Sinne einer vereinheitlichten öffentlichen Konzernrechnungslegung auch auf Staatsebene mit den Bestandteilen Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung, Kapitalflussrechnung und Konsolidierungsbericht.
- Abgrenzung des Beteiligungsberichts vom Gesamtabschluss.
- Nutzung der auf diesem Gebiet bisher auf kommunaler Ebene – insbesondere aber in Hamburg – vorliegenden Erfahrungen.

These 13 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) hat in öffentlichen Verwaltungen grundsätzlich zwei Funktionen. Zum einen dient sie als internes Steuerungsinstrument (Managementfunktion) und zum anderen als Grundlage einer output- und ressourcenorientierten Budgetierung (Produkthaushalt). Das Hauptproblem liegt dabei in der Leistungsrechnung.

Ergänzende Erläuterung

Die Notwendigkeit der Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) in öffentlichen Verwaltungen ist generell unumstritten. Kosten- und Leistungsdaten sind für die Wirtschaftlichkeitssteuerung, aber auch für Produkthaushalte unabdingbar. Allerdings ist der Stellenwert der

Kostenrechnung in Abhängigkeit von dem Rechensystem sehr unterschiedlich. In doppischen Rechnungssystemen existiert eine flächendeckende Aufwandsrechnung, deren Rechengrößen ausschließlich aus aufwandsgleichen Kosten oder umgekehrt formuliert aus kostengleichen Aufwendungen bestehen (ein Unterschied ergibt sich nur im Falle einer kalkulatorischer Eigenkapitalverzinsung). Von daher ist in diesen Fällen im Grunde genommen eine gesonderte Kostenrechnung nicht erforderlich. Sie könnte auch als Aufwandsarten-, Aufwandsstellen- und Aufwandsträgerrechnung oder Prozessaufwandsrechnung geführt werden (dies gilt nicht generell für das kommunale Abgabenrecht). Flächendeckend notwendig ist die Kostenrechnung allerdings bei der erweiterten Kameralistik. Hier existiert keine Aufwandsrechnung (als Teil der Ergebnisrechnung). Mithilfe der Kostenrechnung soll der Ressourcenverbrauch erfasst werden. In diesen Fällen gibt es aber dennoch – wenig verständlich – unterschiedliche Auffassungen darüber, ob und inwieweit sie flächendeckend oder nur in „geeigneten Bereichen“ eingeführt werden soll (§ 6 Abs. 3 Haushaltsgrundsätzegesetz – HGrG). Die Formulierung „geeignete Bereiche“ erweckt den Eindruck, es gäbe geeignete und nicht geeignete Bereiche für die Anwendung einer Kostenrechnung. Eine flächendeckende Anwendung wird damit faktisch ausgeschlossen, ein Sachverhalt, der im Rahmen der erweiterten Kameralistik nicht vertretbar ist. Von daher kann es nicht um „geeignete“ und „nicht geeignete“ Bereiche gehen, sondern lediglich um solche Bereiche, die sich – zur Nutzung von Lernprozessen – gut für die sukzessive flächendeckende Einführung und Praktizierung einer Kostenrechnung eignen, und solchen, die sich zunächst weniger gut eignen (Lüder 2001: 58). Generell gilt, dass überall dort, wo Ressourcen verbraucht werden, diese auch organisatorisch und leistungsbezogen – wenn auch durchaus mit unterschiedlichem Schwierigkeitsgrad – erfasst werden müssen. Dies geschieht im Rahmen der integrierten Verbundrechnung (IVR) durch die Aufwandsrechnung und im Rahmen der erweiterten Kameralistik durch die Kostenrechnung. Eine ressourcen- und outputorientierte Budgetierung erfordert generell eine flächendeckende Ressourcen- und Leistungserfassung, was wiederum auch eine flächendeckende Vermögensrechnung impliziert. Das Kernproblem liegt nicht in der Kosten- bzw. Aufwandsrechnung, sondern in der Leistungserfassung und Leistungsrechnung.

Sie ist bisher noch vergleichsweise wenig entwickelt. Dies resultiert daraus, dass eine Anlehnung an den privaten Sektor, in dem die Leistungsrechnung primär eine Erlösrechnung darstellt, für öffentliche Verwaltungen nicht sinnvoll ist. Hier ist die Leistungsrechnung die Kostenträgerrechnung. Von daher muss gewährleistet werden, dass die aus Produktkatalogen abgeleiteten Produkte identisch sind mit den Kostenträgern (Aufwandsträgern) in der Kostenträgerrechnung (Aufwandsträgerrechnung). Produkte sind inzwischen in den deutschen Kommunalverwaltungen das zentrale Element der outputorientierten Steuerung. Die nach Produkten gegliederten Haushalte stellen einen ersten Ansatz der flächendeckenden Leistungserfassung dar. Allerdings ist die Produktdefinition in weiten Bereichen noch unbefriedigend. So werden nicht selten Inputgrößen (z. B. Gebäude) oder Aktivitäten und Funktionen als Output/Leistungen definiert. Hinzu kommt, dass die Produktdefinitionen in den einzelnen Kommunen teilweise nicht einheitlich und damit nicht vergleichbar sind.

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) findet sich in der Praxis so gut wie in allen Gebietskörperschaften mit behördenspezifisch unterschiedlichen Ausprägungen. Aufgrund der traditionellen Praxis von Kostenrechnungen in den Gebührenhaushalten der Kommunen ist die Kostenrechnung auf kommunaler Ebene seit jeher ein zentrales Steuerungsinstrument. So wurde bereits 1980 das erste umfassende Handbuch der KLR für die Kommunen von der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) vorgelegt, seit dieser Zeit entsprechend angewendet und laufend neu bearbeitet und aktualisiert. Zunehmend setzt sich aber angesichts

der durch den Systemwechsel zur Doppik verfügbaren Informationen über den flächendeckenden Ressourcenverbrauch in Form von Aufwandsgrößen der Bedeutungsverlust einer eigenständigen Kostenrechnung durch.

Anders ist die Situation folgerichtig bei den an der – erweiterten – Kameralistik festhaltenden Ländern. Diese stellt sich wie in der Abbildung 12 aufgezeigt dar:

Bundesland	KLR in Verbindung mit kameralem Rechnungswesen	KLR in Verbindung mit Doppik (Zweikreisystem)	Produkthaushalt
Bundesverwaltung	KLR in geeigneten Bereichen		Nein
Baden-Württemberg	KLR flächendeckend		Ab 2007/2008
Bayern	KLR in geeigneten Bereichen		Ab 2007/2008 (auf Probe)
Berlin	KLR flächendeckend		Flächendeckend
Brandenburg	KLR flächendeckend		Nein
Bremen		KLR flächendeckend	Flächendeckend
Hamburg		KLR in geeigneten Bereichen	Flächendeckend
Hessen		KLR flächendeckend	Flächendeckend
Mecklenburg-Vorpommern	KLR flächendeckend		Ab 2007/2008 (auf Probe)
Niedersachsen	KLR flächendeckend		Flächendeckend
Nordrhein-Westfalen		Flächendeckend auf Probe	Ab 2008
Rheinland-Pfalz	KLR in geeigneten Bereichen		Nein
Saarland	KLR in geeigneten Bereichen		Zwei Bereiche
Sachsen	KLR in geeigneten Bereichen		Nein
Sachsen-Anhalt	KLR in geeigneten Bereichen		Nein
Schleswig-Holstein	KLR flächendeckend		Nein
Thüringen	KLR in geeigneten Bereichen		Nein

Quelle: In Erweiterung an Bund-Länderarbeitskreis 2006; 2 ff.

| BertelsmannStiftung

Abb. 12: Überblick über die KLR auf Länderebene

Auf Bundesebene wurde erst 1997 das Konzept einer standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung erarbeitet und im Jahr 2006 aktualisiert (Bundesfinanzverwaltung 2006). Das Geldverbrauchs-konzept sollte durch Informationen über die Leistungen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch ergänzt werden. Zur Anwendung kommt die standardisierte KLR bisher allerdings ganz überwiegend nur in nachgeordneten Bundesbehörden (Deutscher Wetterdienst, Kraftfahrtbundesamt, Fachhochschule des Bundes, Eisenbahnbundesamt, Umweltbundesamt etc.). Ähnliches gilt für eine Reihe der Bundesländer.

In zahlreichen Gebietskörperschaften fehlt es an einer institutionellen Verbindlichkeit, die KLR-Informationen für Budgetierung und interne Steuerung auch zu nutzen. Ein erster erfolgreicher Ansatz existiert in den Berliner Bezirksverwaltungen. Hier werden auf der Basis einer verbind-

lichen KLR „Sollwerte“ für die Kosten einzelner Produkte (Medianwert über alle Bezirke) ermittelt und zur Grundlage der zukünftigen Budgets gemacht (vgl. Thau 2008). Allerdings hat nicht selten die Existenz einer KLR lediglich eine Legitimationsfunktion derart, dass nach außen hin eine grundsätzliche Reformbereitschaft dokumentiert werden kann.

Handlungsbedarf

- Rechnungsstoff, Funktionen und Ausgestaltung der in der Reformpraxis ursprünglich dominanten Kostenrechnung sind mit dem Rechnungsstoff, den Funktionen und den Ausgestaltungsmöglichkeiten der Aufwandsrechnung abzugleichen, um mögliche Einsparpotenziale zu erschließen.
- Bedarf, Ausbau und Nutzung der Kostenrechnung sind im Rahmen der Doppik an die Verfügbarkeit einer flächendeckenden Aufwandsrechnung anzupassen. Dies gilt insbesondere auch hinsichtlich der einzelnen Module der Software.
- Dort, wo – trotz der aufgezeigten Schwachstellen – eine erweiterte Kameralistik praktiziert werden soll, ist die flächendeckende Institutionalisierung einer Kostenrechnung für die Ressourcenerfassung unabdingbar; ohne sie ist eine ressourcen- und outputorientierte nicht möglich.
- Der zukünftige Schwerpunkt muss auf der Weiterentwicklung der Leistungserfassung und -rechnung liegen.

These 14 Budgetierung

Die Budgetierung ist als globale ressourcen- und outputorientierte Budgetierung für die Verknüpfung von Politik mit dem Haushalts- und Rechnungswesen von zentraler Bedeutung. Sie integriert die Leistungsziele mit den Finanzziele für die jeweilige Budgetperiode und wird legitimiert durch einen Beschluss der zuständigen politischen Vertretung. Politik gewinnt über die Möglichkeit der Festlegung von Zielen und Produkten/Produktgruppen einschließlich der hierfür erforderlichen Ressourcen einen bisher nicht gekannten Gestaltungsspielraum. Verwaltung gewinnt über das globale Budget einen bisher nicht gekannten Spielraum für eine effiziente Ressourcensteuerung.

Ergänzende Erläuterung

Der Budgetierung wird in der aktuellen Reformentwicklung in der Praxis ein außerordentlich hoher Stellenwert beigemessen, obwohl – oder gerade weil – sie bisher nicht oder nur sehr unzureichend mit den oben skizzierten Elementen des öffentlichen Rechnungswesens, insbesondere mit der Aufwands- bzw. Kostenrechnung verknüpft ist (Grommas 2005; Frischmuth 2001; KGSt 1997). Dies erklärt sich aus einem ganz pragmatischen Grund. Die Budgetierung hatte in ihrer bisherigen Anwendung in Form der Bereitstellung globaler Budgets für die einzelnen Verwal-

tungseinheiten zunächst einmal primär die Funktion einer intelligenten Sparstrategie im Rahmen eines kameralen Rechnungssystems. „Intelligent“ war die Strategie deshalb, weil die Sparscheidungen von der politischen Ebene in die dezentralen Verwaltungseinheiten vor Ort verlagert und dort getroffen werden. Dabei beschränkte sich die Budgetierung faktisch weitgehend auf die Abkehr von der klassischen Zweckbindung der Mittel zugunsten einer umfassenden Deckungsfähigkeit und auch Übertragbarkeit. Es ging um eine globale inputorientierte und in der Regel bisher auch nur zahlungsorientierte Ausweisung von Haushaltsmitteln.

Inzwischen wird die ressourcen- und outputorientierte Budgetierung von Produkthaushalten – vor allem auf der kommunalen Ebene – als das zentrale Reform- und Steuerungsinstrument gesehen. Auch wenn noch nicht immer hinreichend entwickelt, so liegt im Zielbezug der Produkte – dieser setzt Zielfestlegungen voraus – der konzeptionelle Ansatz der Verknüpfung des Haushaltswesens zur politischen Steuerung.

Allerdings fehlt bisher in weiten Bereichen noch die Verknüpfung von Zielen und Ressourcen, das heißt die Festlegung von Wirkungs-, Leistungs- und Ressourcenzielen in den Teilergebnishaushalten. Die im Rahmen der Integrierten Verbundrechnung (IVR) erforderlichen globalen output- und ressourcenorientierten Budgetansätze müssen in diese Richtung weiterentwickelt werden. Dabei kann das Budget gegliedert sein nach Leistungsgrößen (in Form von produktorientierten Haushalten) oder nach Organisationseinheiten (organischer Haushalt). Diese Gliederungskriterien stellen keine Alternative dar, sondern beziehen sich nur darauf, wie auf der übergeordneten bzw. nachgeordneten Ebene gegliedert werden soll, um den Koordinationsaufwand zwischen den Outputgrößen und den Organisationseinheiten zu minimieren.

Handlungsbedarf

- Die Budgetierung ist als zentrales Reformelement eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens verfahrensmäßig und instrumentell weiterzuentwickeln. Dies betrifft insbesondere Verfahren der Zielvorgaben durch Politik, Wirkungsanalysen von Maßnahmen/Produkten sowie die Messung realisierter Zielerreichungsgrade.
- Der Politik ist die Leistungsfähigkeit einer globalen output- und ressourcenorientierten Budgetierung zu vermitteln.
- Im Rahmen der globalen Budgetierung ist ein unterjähriges Berichtswesen zu entwickeln, wobei insbesondere die kommunalen Konzepte und Erfahrungen einzubeziehen sind.

These 15 Wissenschaftlicher Forschungs- und Qualifizierungsbedarf

Die an den deutschen staatlichen Universitäten bereitgestellten Forschungs- und Ausbildungskapazitäten für das Fachgebiet „Public Management“ wurden in den vergangenen 20 Jahren rigoros abgebaut. Dieser Sachverhalt steht in einem krassen Widerspruch zum Bedarf. Während der Staat für Effizienz und Management privater Unternehmen eine Vielzahl von betriebswirtschaftlichen Lehrstühlen, Instituten bis hin zu ganzen Fakultäten bereitstellt, finanziert er für Effizienz und Management der eigenen Organisationen im Sinne eines „Public Managements“ faktisch gerade einmal zwei Lehrstühle (Potsdam, Speyer) – und das bei einer Staatsquote von fast 50 Prozent. Die oben angesprochenen ungelösten konzeptionellen Probleme der Reform verweisen auf dieses Missverhältnis.

Ergänzende Erläuterungen

Im Dezember 2008 haben sich die kommunalen Spitzenverbände in einem Appell an die Ministerpräsidenten der einzelnen Bundesländer gewandt und auf die nicht nur für die kommunale Ebene, sondern für den gesamten öffentlichen Sektor problematische Entwicklung aufmerksam gemacht. Von den etwa 14.000 Gebietskörperschaften in Deutschland befasst sich so gut wie jede seit geraumer Zeit intensiv mit der Reform ihrer Verwaltungen.

Zur Bewältigung der auftretenden Problemfelder bedarf es besonders qualifizierten Personals im öffentlichen Sektor. Hier zeichnet sich nun aber, ergänzend zu der Schuldenkrise – man kann dies auch als Krise des öffentlichen Realkapitals bezeichnen – ein weiteres existenzielles Problemfeld in Form einer Krise des Humankapitals ab. Schon heute lässt sich erkennen, dass der öffentliche Sektor in Zukunft um knappe qualifizierte personelle Ressourcen mit dem privatwirtschaftlichen Sektor konkurriert und hier nicht konkurrenzfähig sein wird. Ursächlich hierfür ist zum einen die demographische Entwicklung, verbunden mit einer starken Überalterung in großen Teilen des öffentlichen Sektors, sowie zum anderen ganz entscheidend die völlige Vernachlässigung einer qualifizierten Ausbildung auf dem Gebiet des „Public Managements“ an Universitäten. Anfang der Siebzigerjahre hatte sich u. a. als Ergebnis der Empfehlungen der Kommission für Wirtschaftlichen und Sozialen Wandel ein Bewusstsein für eine stärkere universitäre Forschung und Lehre zu den ökonomischen Fragestellungen des öffentlichen Sektors durchgesetzt. Inzwischen ist eine völlig umgekehrte Situation eingetreten. So gab es Ende der Siebziger-/Anfang der Achtzigerjahre an zwölf Universitäten in Deutschland einen Lehrstuhl, der mehr oder minder explizit in Richtung eines „Public Managements“ ausgerichtet war.

Handlungsbedarf

- Schaffung einer angemessenen Zahl neuer Lehrstühle an wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten zum Gebiet „Public Management“. Dabei ist zu gewährleisten, dass die ohnehin wenigen Lehrstühle nicht – wie in der Vergangenheit – mit fachfremden Personen besetzt werden.

These 16 Neue Verantwortlichkeit der Macht- und Entscheidungseliten in Staat und Verwaltungen als Voraussetzung der Wirksamkeit eines doppelten Haushalts- und Rechnungswesens

Das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen hat rein instrumentellen Charakter. Seine Anwendung ist lediglich eine notwendige, aber keineswegs hinreichende Bedingung dafür, dass eine effektive, effiziente und verantwortungsvolle Steuerung öffentlicher Leistungsprozesse gewährleistet ist. Auch die Akteure in Politik und Verwaltungen müssen ihr bisheriges Entscheidungsverhalten überdenken und erneuern, um die derzeitige Gesellschaftskrise konstruktiv und glaubwürdig zu bewältigen. Dabei ist dann die konsequente flächendeckende Implementierung und Nutzung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens lediglich ein zwangsläufiger – wenn auch gewichtiger – Nebeneffekt.

Literaturverzeichnis

- Adam, Berit. *Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS). Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland*. Frankfurt a. M. 2004.
- Bals, Hansjürgen. „Der Produkthaushalt. Wege zur Integration von Finanz- und Leistungssteuerung“. *Zeitschrift für Kommunal Finanzen* (53) 12 2003. 321–329.
- Berens, Wolfgang, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder, Erhard Mundhenke und Hannes Streim. „Eckpunktepapier für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Arbeitskreis IVR (Integrierte Verbundrechnung)“. *Die Wirtschaftsprüfung (WPg)*, 16 2005. 887–890.
- Berens, Wolfgang, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder, Erhard Mundhenke und Hannes Streim. „Zum nicht mehr vertretbaren Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen (Hamburger Thesen)“. *Die Öffentliche Verwaltung (DÖV)* (61) 3 2008. 109–111.
- Berens, Wolfgang, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder, Erhard Mundhenke und Hannes Streim. „Keine Alternative zum Systemwechsel beim Rechnungswesen“. *innovative verwaltung* 1/2 2008. 10–13.
- Bolsenkötter, Heinz. „Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens und internationale Reformbestrebungen“. *Der Gemeindehaushalt* 2003. 169–178.
- Bolsenkötter, Heinz. *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung*. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft 55. Baden-Baden 2007.
- Bolsenkötter, Heinz, Michael Poullie und Norbert Vogelpoth. *Der reformierte öffentliche Haushalt*. Stuttgart 2009.
- Bölsche, Dorit, und Leander Jumin. „Kostentransparenz in der Bundesverwaltung. Das Fallbeispiel Deutscher Wetterdienst“. *Verwaltung und Management* 1 2005. 31–35.
- Brixner, Helge C., Jens Harms und Heinz W. Noe. *Verwaltungskontenrahmen*. München 2003.
- Budäus, Dietrich. *Betriebswirtschaftliche Instrumente zur Entlastung kommunaler Haushalte*. Baden-Baden 1982.
- Budäus, Dietrich, Peter Conrad und Georg Schreyögg. *New Public Management*. Berlin und New York: Gabler 1998.
- Budäus, Dietrich, Cristiane Behm und Berit Adam. „Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland – Stand, Konzepte, Entwicklungsperspektiven“. *Verwaltung und Management* 1 2005. 48–53.
- Budäus, Dietrich, Erhard Mundhenke, Jürgen Seggelke und Hans-Günther Meißler. „Der Weg zur Integrierten Verbundrechnung – Schrittweise Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf Landesebene“. *Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung*. Hrsg. Erik Meurer und Günter Stephan. Freiburg 2005. 691–710.
- Budäus, Dietrich. „Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland“. *Die Verwaltung* 2 2006. 187–246.
- Budäus, Dietrich. „Zum aktuellen Reformstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – Integrierte Verbundrechnung (IVR) und Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB)“. *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung*. Hrsg. Heinz Bolsenkötter. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft 55. Baden-Baden 2007. 45–67.

- Budäus, Dietrich, und Klaus Buchholtz. „Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen“. *Die Betriebswirtschaft* (57) 1997. 322–337.
- Budäus, Dietrich, und Dennis Hilgers. „Öffentliches Risikomanagement – zukünftige Herausforderungen an Staat und Verwaltung“. *Risikomanagement in der Öffentlichen Hand*. Hrsg. Hans-Peter Schwintowski. Berlin 2008.
- Budäus, Dietrich, und Dennis Hilgers. „Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland“. *Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung* (19) 4 2009. 377–396.
- Budäus, Dietrich, Gnädinger Marc und Martin Junkernheinrich. „Glaubwürdige Politik erfordert transparente und vollständige Informationen – Aktuelle Situation offenbart Unzulänglichkeiten der Kameralistik“. *Verwaltung und Management* 2 2009. 66–71 (im Druck).
- Bundestagsdrucksache 16/40
- Bundestagsdrucksache 16/12410
- Bund-Länder-Arbeitskreis. *Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten- und Leistungsrechnung/Doppik“*. Status-Quo-Bericht zum Stand der KLR-Einführung beim Bund und bei den Ländern. Stand 12/20005. Berlin 2006.
- Bundesfinanzverwaltung. *Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung. Stoffgebiet Haushaltsrecht, Abschnitt Kosten- und Leistungsrechnung*. Ausgabe Oktober 2006, H 90 01.
- Damm, Matthias. „Eine stille Revolution: das neue französische Haushaltssystem. Teil 1“. *Unterrichtsblätter für die Bundeswehrverwaltung (UBW)* (44) 8 2005. 281–290.
- Diamond, Jack. „Performance Budgeting: Is Accrual Accounting Required?“. *IMF Working Paper* 240 2002. Washington DC 2002.
- Frischmuth, Birgit. *Budgetierung in der Stadtverwaltung*. Berlin 2001.
- Grommas, Dieter. *Interne Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben*. Lohmar 2005.
- Glöckner, Andreas, Marc Gnädinger und Thomas Grieger. *Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung des ethischen Leitbildes der intergenerativen Gerechtigkeit*. Gastbeitrag für das Onlineportal www.lexikon-finanzpolitik.de – erstellt am 21. November 2008.
- Gornas, Jürgen. *Der kommunale Gesamtabschluss im doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen*. Online unter www.doppikvergleich.de
- Hansmeyer, Karl H. „Lehr- und Methodengeschichte“. *Kompendium der Volkswirtschaftslehre*. Hrsg. Werner Ehrlicher. Göttingen 1967.
- Hill, Hermann. „Good Governance – Konzepte und Kontexte“. (*Neue Bilder der Verwaltung – Blende 04*). Hrsg. Hermann Hill. Speyerer Arbeitsheft 170. Speyer 2004.
- Hilgers, Dennis. *Performance Management in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*. Wiesbaden 2008.
- Hilgers, Dennis. „Hochschulen im Reformprozess des öffentlichen Rechnungswesens“. *Verwaltung und Management* 4 2009. 180–188.
- IFAC (International Federation of Accountants). *Handbook of International Public Sector Accounting Standards*. New York 2006.
- Junkernheinrich, Martin, und Gerhard Micosatt. *Kommunaler Schuldenreport Nordrhein-Westfalen*. Hrsg. Bertelsmann Stiftung. Gütersloh 2007.
- Junkernheinrich, Martin, und Gerhard Micosatt. *Kommunaler Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008*. Hrsg. Bertelsmann Stiftung. Gütersloh 2008.
- Kettl, Donald F. *The Global Public Management Revolution*. Washington DC: Brookings Institution Press 2000.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Dezentrale Ressourcenverantwortung. Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell“. *KGSt-Bericht* 12 1991.

- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Das Neue Steuerungsmodell: Begründung – Konturen – Umsetzung“. *KGSt-Bericht 5* 1993.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Das neue Steuerungsmodell, Definition und Beschreibung von Produkten“. *KGSt-Bericht 8* 1994.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept: Leitlinien für ein neues kommunales Rechnungs- und Haushaltsmodell auf doppischer Grundlage“. *KGSt-Bericht 1* 1995.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Steuerung kommunaler Haushalte: Budgetierung und Finanzcontrolling in der Praxis“. *KGSt-Bericht 9* 1997.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Strategisches Management: Zielbezogene Budgetierung“. *KGSt-Bericht 10* 2000.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Steuerung mit Zielen: Ziele entwickeln und präzisieren“. *KGSt-Bericht 3* 2001a.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Arbeit mit Kennzahlen – Teil 1: Grundlagen“. *KGSt-Bericht 4* 2001b.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Einführungsstrategien für das Neue Haushalts- und Rechnungswesen“. *KGSt-Bericht 2* 2004a.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Kommunale Managementberichte I: Grundlagen und Nutzen“. *KGSt-Bericht 7* 2004b.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Produkte auf dem Prüfstand: Die Verfahren zur Produktkritik“. *KGSt-Bericht 2* 2005.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Buchführung und Zahlungsabwicklung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen. Grundlagen, Prozesse und Regelungsbedarf“. *KGSt-Bericht 6* 2007a.
- KGSt (Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement). „Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Band 1: Grundlagen, Optionen, Vorgehensmodelle“. *KGSt-Bericht 7* 2007b.
- KPMG AG (Hrsg.). *IPSAS – Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards. Ausgabe 2008*. Zürich, Basel und Genf 2009.
- König, Klaus. Zum Governance-Begriff. *Governance als entwicklungspolitischer Ansatz*. Hrsg. Klaus König und Markus Adam. Speyer 2001. 4–29.
- Lüder, Klaus. *Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)*. 2. Auflage. Stuttgart 1999.
- Lüder, Klaus. *Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen*. Berlin 2001.
- Lüder, Klaus. „Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen als Bestandteil eines reformierten öffentlichen Rechnungswesens“. *Produktion und Controlling*. Hrsg. Frank Keuper. Wiesbaden 2002. 493–507.
- Lüder, Klaus, und Rowan Jones. *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt a. M.: Fachverlag Moderne Wirtschaft 2003.
- Matheson, Alex. „Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations“. *OECD Journal on Budgeting 2* 2002. 44–45.
- Monsen, Norvald. „Kapitalflussrechnungen. Kann das kaufmännische Rechnungswesen vom kameralistischen lernen?“. *Verwaltung und Management 1* 2005. 19–26.
- Mühlenkamp, Holger, und Andreas Glöckner. „Rechtsvergleich kommunale Doppik. Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer“. *Speyerer Forschungsberichte* 260. Speyer 2009.
- Müller, Stefan, Ulf Papenfuß und Christina Schaefer. *Rechnungslegung und Controlling in Kommunen*. Berlin 2009.

- Pollitt, Christopher, und Geert Bouckaert. *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. 2. Auflage. Oxford: Oxford University Press 2004.
- Raupach, Björn, und Katrin Stangenberg. *Doppik in der öffentlichen Verwaltung, Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete*. Wiesbaden 2006.
- Reichard, Christoph. „New Approaches to New Public Management“. *Public Administration in Germany*. Hrsg. Klaus König und Heinrich Siedentopf. Baden-Baden: Nomos 2001. 541–556.
- Ritz, Adrian, und Norbert Thom. *Public Management. Innovative Konzepte zur Führung im öffentlichen Sektor*. 3. Auflage. Wiesbaden 2006.
- Sarrazin, Thilo. „Die Rechnung geht nicht auf“. *Der neue Kämmerer* 1 2008. 3.
- Schauer, Reinbert. *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen*. Wien 2007.
- Schwarting, Gunnar. „Risikomanagement in öffentlichen Haushalten“. *Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung*. Hrsg. Erik Meurer und Günter Stephan. Freiburg i. Br. 2003. 4/75–4/92.
- Schedler, Kuno, und Isabella Proeller. *New Public Management*. 2. Auflage. Bern, Stuttgart und Wien 2006.
- Srocke, Isabell. *Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften: Unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS*. Düsseldorf 2004.
- Srocke, Isabell. „Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards“. *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung*. Hrsg. Heinz Bolsenkötter. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft 55. Baden-Baden 2007. 249–277.
- Streim, Hannes. „Rechnungslegung von Gebietskörperschaften: HGB versus IPSAS“. *Controlling und Performance Management im Öffentlichen Sektor: ein Handbuch*. Hrsg. Martin Brüggemeier. Festschrift für Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag. Bern, Stuttgart und Wien 2007. 291–298.
- Schuster, Falko. *Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden: Grundlagen der Verwaltungsdoppik im Neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement*. 2. Auflage. München 2007.
- Thau, Alexander. *Benchmarking im öffentlichen Sektor. Theoretische Fundierung und mögliche Weiterentwicklung eines Modernisierungsinstrumentes*. Dissertation. Hamburg 2008.
- Thieme, Werner. „Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung?“. *Die öffentliche Verwaltung* 11 2008. 433–441.
- Vogeloth, Norbert. „Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich“. *Die Wirtschaftsprüfung (WPg)*. Sonderheft 2004: Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung (57) 2004. 23–40.
- Vogeloth, Norbert, Andreas Dörschell und Carherine Viehweger. „Rechnungslegung nach den IPSAS – Aktuelle Entwicklungen“. *Die Wirtschaftsprüfung (WPg)* 23 2007. 1001–1011.
- Vogeloth, Norbert, und Michael Poullie. „Einführung der Doppik im Gemeindehaushaltsrecht der Bundesländer“. *Die Wirtschaftsprüfung (WPg)* 12 2007. 517–525.
- Wirtz, Holger. *Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung*. Berlin 2008.
- Ziegler, Norbert, und Jörg Winkler. „Dezentrale Budgetverantwortung mit Kosten- und Leistungsrechnung: ein voll funktionsfähiges Modell – nicht auf einzelne Modernisierungsinstrumente, sondern auf deren Integration kommt es an“. *Verwaltung und Management* 1 2003. 37–39.

Abkürzungsverzeichnis

CIGAR	Comparative International Governmental Accounting Research
FEU	öffentlich bestimmte Fonds, Einrichtungen und Unternehmen
GemHVO	Gemeindehaushaltsverordnung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GöHR	Grundsätze des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens
GoöB	Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrG	Haushaltsgrundsätzegesetz
HGrGMoG	Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz)
IAS	International Accounting Standards
IAS/IFRS	International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMK	Innenministerkonferenz
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IVR	Integrierte Verbundrechnung
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
NKR	Neues Kommunales Rechnungswesen

Impressum

© 2009 Bertelsmann Stiftung
Bertelsmann Stiftung
Carl-Bertelsmann-Straße 256, 33311 Gütersloh
Telefon 05241 81-0
Fax 05241 81-81999
www.bertelsmann-stiftung.de

© KGSt
KGSt
Lindenallee 13–17, 50968 Köln (Marienburg)
Telefon 0221 37689-0
Fax 0221 37689-59
www.kgst.de

Verantwortlich

Dr. Kirsten Witte, Günter Tebbe, Bertelsmann Stiftung
Rainer Christian Beutel, KGSt
Prof. Dr. Dr. h. c. Dietrich Budäus

Gestaltung

VISIO Kommunikation GmbH, Bielefeld

Bildnachweis

Veit Mette, Bielefeld

www.doppikvergleich.de

| BertelsmannStiftung

Bertelsmann Stiftung

Carl-Bertelsmann-Straße 256

33311 Gütersloh

Telefon 05241 81-0

Fax 05241 81-681396

alexandra.dordevic@bertelsmann-stiftung.de

www.bertelsmann-stiftung.de

KGSt

KGSt

Lindenallee 13–17

50968 Köln (Marienburg)

Telefon 0221 37689-0

Fax 0221 37689-59

finanzmanagement@kgst.de

www.kgst.de