

Viertes Kapitel:

Auswirkungen auf das öffentliche Haushaltswesen

Zur Reform des öffentlichen Haushaltswesens

Gliederung

- I. Einführung
 - 1. Ziele und Funktionen öffentlicher Haushalte
 - 2. Demokratieprinzip, Parlamentarisches Budgetrecht und Haushaltskreislauf
 - 3. Hinweise zu den deutschen Reformen und zur internationalen Harmonisierung
 - a) Stand und Ansatzpunkte nationaler Reformen
 - b) Stand und Ansatzpunkte internationaler Harmonisierung
 - II. Neue Instrumente auch im Haushaltswesen
 - 1. Rechenkategorien und Periodisierungsprinzip
 - 2. Struktur und Komponenten der Rechnungslegung / des Haushaltswesens bei doppischer Rechentechnik
 - 3. Hybride Lösung: Beibehaltung der Kameralistik mit obligatorischer Vermögensrechnung
 - III. Haushaltsausgleich, Begrenzung der Verschuldung und Generationengerechtigkeit
 - 1. Haushaltsausgleich
 - 2. Begrenzung der Verschuldung
 - 3. Generationengerechtigkeit
 - IV. Verwaltungssteuerung und Wirtschaftlichkeit
 - 1. Herkömmliche Prinzipien
 - 2. Bisher eingesetzte ergänzende Instrumente
 - 3. Neuere Prinzipien und Instrumente
 - V. Schlussbemerkung
- Literaturverzeichnis

I. Einführung

In diesem Beitrag wird versucht, in Form eines Überblicks über wesentliche Aspekte instrumentaler und sachlich-inhaltlicher Art die Grundlinien der in diesem Sammelband behandelten Themen auf die öffentlichen Haushalte zu projizieren. Zu den hier angelaufenen Reformprozessen sei als Schlussbemerkung eine zusammenfassende Beurteilung in Thesenform angefügt.

1. Ziele und Funktionen öffentlicher Haushalte

Die Haushaltswirtschaft gestaltet sich traditionell aus dem Haushaltsplan als deren Kern; er ist für die Planungsperiode Ausdruck des politisch Gewollten, der daraus abgeleiteten Aufgaben sowie der dadurch verursachten Ausgaben und ihrer Deckung.¹ Auch in einem Integrierten öffentlichen Rechnungswesen auf erweiterter Basis und mit doppischem Buchungsstil (in einer öffentlichen Verbundrechnung) ist die Haushaltsplanung als Grundlage des Verwaltungshandelns unverzichtbar, allerdings ohne die bisher ausschließliche Bezugnahme auf den Finanzbedarf und seine Deckung; sie soll eine erweiterte und verbesserte Grundlage sein. Während sich Vollzug und Abrechnung in den Rechnungslegungsinstrumenten des öffentlichen Rechnungswesens niederschlagen, die ihrerseits als Dokumentations- und als Kontrollinstrumente fungieren, formalisiert sich deren Planung in der kommunalen Haushaltssatzung bzw. dem Haushaltsgesetz mit dem zugehörigen Haushaltsplan. Diese bilden gemäß den Regelungen des Haushaltsrechts von Bund und Ländern bzw. der Gemeindeordnungen die Grundlagen für das Haushaltswesen bzw. die Haushaltswirtschaft.

(1) Die *Ziele* des öffentlichen Haushaltswesens lassen sich – kategorial und in der Praxis konkretisierungsbedürftig – über die ihm zugeschriebenen *Funktionen* definieren²:

- Finanzwirtschaftliche Ordnungsfunktion: Durch Veranschlagung der Einnahmen, Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen in einem definierten Plan sollen die übersichtliche und rationale Handhabung der Finanzwirtschaft und die aufgabenbezogene Bewirtschaftung der Finanzen erreicht werden.
- Kontrollfunktion: Der Haushaltsplan als Kern des Haushaltswesens ist die Ermächtigungsgrundlage der Verwaltung zur Realisierung der aufgabenbezogenen Einnahme- und Ausgabe- (künftig auch der Ertrags- und Aufwands-)ansätze. Durch parlamentarische (Gemeinderats-)Entscheidungs- und Kontrollprozesse wird festgelegt bzw. kontrolliert, für welche Zwecke öffentliche Mittel verwendet werden.

1 § 2 HGrG: „Der Haushaltsplan dient der Feststellung und Deckung des Finanzbedarfs, der zur Erfüllung der Aufgaben des Bundes oder des Landes im Bewilligungszeitraum voraussichtlich notwendig ist. Der Haushaltsplan ist die Grundlage für die Haushalts- und Wirtschaftsführung. Bei seiner Aufstellung und Ausführung ist den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen.“ Siehe auch: *BMF (2006)*.

2 Hier z.T. angelehnt an *Bernhardt (1999)*, S. 71 ff.

- Wirtschaftspolitische Funktion: Das Haushaltswesen hat den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen³; dadurch hat das Haushaltswesen partiell auch die Funktion eines volkswirtschaftlichen Steuerungsinstruments.
- Politische Programmfunktion: Der Haushaltsplan ist Ausdruck des politisch Gewollten. Nach Erfüllung gesetzlicher und vertraglicher Pflichtaufgaben verbleibt allerdings i.d.R. nur noch geringer finanzieller Spielraum zur Verwirklichung politisch motivierter Zielprogramme.
- Informationsfunktion: Bürgern, Wirtschaft und Politik soll ermöglicht werden, aus den vorgelegten Zahlen und sonstigen Informationen des Haushaltsplans für sie Wissenswertes abzulesen. Diese Informationen beziehen sich nicht nur auf vergangene, sondern gerade durch die Offenlegung der Pläne auch auf zukünftige Leistungsprogramme der Gebietskörperschaft.
- Dokumentationsfunktion: Das Haushaltswesen hat die Aufgabe, die Ordnungsmäßigkeit der einfließenden Daten (Entstehung, Ableitung und Verdichtung) zu dokumentieren.
- Steuerungsfunktion: Das Haushaltswesen soll schließlich die Steuerung des öffentlichen Aufgaben- und Leistungsportfolios ermöglichen.⁴

Nach traditionellem Verständnis ist das Haushaltswesen eine liquiditätsorientierte Rechnung, die auf die Darstellung von Inputgrößen ausgerichtet ist; in ihm werden grundsätzlich nur Einnahmen und Ausgaben abgebildet. Dieses Verständnis musste sich vor dem Hintergrund der Einführung des Integrierten öffentlichen Rechnungswesens mit zusätzlichen Rechnungseinheiten grundlegend ändern (s. Abschnitt II. dieses Beitrags).

(2) In der Planung wie auch analytisch können im öffentlichen Haushaltswesen drei *Sphären* unterschieden werden:

- Finanzwirtschaftliche Sphäre: Determinanten sind traditionell die Finanzströme in Form von Einnahmen und Ausgaben. Diese werden im doppelten Rechnungssystem – in anderer Periodisierung – durch Erträge und Aufwendungen ergänzt.
- Güterwirtschaftliche (leistungswirtschaftliche) Sphäre: Determinanten sind hier die ver- oder gebrauchten Produktionsfaktoren (Ressourcen), die mit

3 Diese „Keynesianische“ Forderung des Art. 109 GG wurde durch das Stabilitäts- und Wachstumsgesetz sowie weitere spezialgesetzliche Regelungen zum Haushaltsrecht konkretisiert. Die Steuerungsmöglichkeiten wurden aber seinerzeit wohl überschätzt und selten ausgetestet. Sie werden vor allem durch eine hohe Verschuldung und durch die Globalisierung eingeschränkt.

4 Vgl. *Budäus (2000)*, S. 69 ff.

Aufwendungen bzw. Kosten bewertet werden⁵. Im traditionellen kameralen Haushaltswesen spielt diese Sphäre nur dort eine explizite Rolle, wo gebührenfinanzierte Leistungen geplant und abgerechnet werden. Ergänzend können in dieser Sphäre auch die Ressourcenbindung (das Vermögen) und deren Finanzierung dargestellt werden.

- Politische Sphäre: Gegenstand der Betrachtung sind politisch formulierte Programme und Ziele sowie die Bereitstellung der hierzu erforderlichen Ressourcen, also die Willensbildung und die Entscheidung über die Wege zur Realisierung des Gewollten.

Im traditionellen kameralen Haushaltswesen dominierte weitgehend die finanzwirtschaftliche Sphäre mit den bekannten und intensiv diskutierten negativen Folgen eines Steuerungs- und Informationsdefizits für Politik und Verwaltung aufgrund des Fehlens der Ressourcenverbrauchs- und der Leistungsperspektive sowie einer Darstellung der Vermögens- und Finanzlage.

Der Haushaltsplan als Kern des Haushaltswesens wird in funktionale Einzelpläne gegliedert, die die Aufgabenstruktur der Gebietskörperschaft widerspiegeln, bei Bund und Ländern bzw. den Kommunen nicht nach einheitlichen Kriterien. Der kommunale Haushalt ist abweichend von dem des Bundes und der Länder in einen Verwaltungs- und einen Vermögenshaushalt unterteilt; der Verwaltungshaushalt bildet den laufenden (Geschäfts-)Betrieb der Verwaltung ab; der Vermögenshaushalt erfasst die vermögenswirksamen Einnahmen und Ausgaben. Zur Neustrukturierung der Haushalte siehe unten Abschnitt II.2.

(3) Für die Haushaltswirtschaft gelten *Grundsätze*, die im Wesentlichen kodifiziert sind, zum Teil mit Verfassungsrang im Grundgesetz (Art. 109 ff. GG), im übrigen und konkretisierend im Haushaltsgrundsätzegesetz sowie den Haushaltsordnungen von Bund und Ländern sowie im Kommunalrecht. Genannt seien:

- Grundsatz der Einheit und Vollständigkeit,
- Grundsatz der Haushaltswahrheit und -klarheit,
- Bruttoprinzip,
- Grundsatz der Vorherigkeit,
- Grundsatz der Gesamtdeckung (Non-Affektation),
- Grundsatz der zeitlichen und sachlichen Spezialität,
- Grundsatz der Ausgeglichenheit,
- Grundsatz der Jährlichkeit,
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit,
- Kassenwirksamkeitsprinzip.

5 Siehe in diesem Band den Beitrag von Heinz Bolsenkötter u. Karl Oettle, insb. S. 182.

Die Notwendigkeit solcher Grundsätze ist unbestritten; dennoch wurde und wird nach Möglichkeiten einer Flexibilisierung mit dem Ziel größerer Effizienz des Verwaltungshandelns gesucht. Zu nennen ist das 1998 in Kraft getretene Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz⁶, das – im Rahmen des bisherigen kameralen Systems – z.B. die Deckungsfähigkeit zwischen verschiedenen Haushaltsansätzen und die Übertragbarkeit von Haushaltsansätzen in das Folgejahr erleichterte; auch der Grundsatz der Jährlichkeit besteht nicht mehr in voller Strenge. Die laufenden Haushaltsreformen streben eine weitere Flexibilisierung und Effizienzverbesserung an.

2. Demokratieprinzip, Parlamentarisches Budgetrecht und Haushaltskreislauf

(1) Das Haushaltswesen steht mit dem *Demokratieprinzip* – dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit in einem demokratisch organisierten Staat – in einem engen funktionalen Zusammenhang. Das Bundesverfassungsgericht hat festgehalten, dass die Finanzverfassung – und damit auch das Haushaltswesen – die politische Autonomie und Eigenverantwortlichkeit der Gebietskörperschaften ermöglichen soll.⁷ Das Demokratieprinzip verlangt folglich einen gewissen Gleichlauf der Verantwortung für die Einnahmenseite und für die Ausgabenseite; dies ist in einem *Föderalstaat* wie der Bundesrepublik Deutschland mit ihren differenzierten horizontalen und vertikalen Strukturen eine besonders komplexe Gestaltungsaufgabe (s. Art. 104a - 108 GG). Wird dieser Verantwortungsgleichlauf unterbrochen, werden also z.B. die Einnahmenseite der Gemeinde nachteilig beeinflussende Entscheidungen auf Bundes- oder Landesebene getroffen, dann kann die Gemeinde für die daraus den Gemeindefinanzen erwachsenden Nachteile letztlich nicht verantwortlich gemacht werden; das Demokratieprinzip bzw. die demokratische Legitimationskette ist in diesem Fall gestört.⁸

6 Gesetz zur Fortentwicklung des Haushaltsrechts von Bund und Ländern (Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz – HRFEG) v. 22.12.1997, BGBl. I 1997, S. 3251. Siehe hierzu *Lüder (1998b)*. Hamburg und Hessen wollen über eine Bundesrats-Initiative erreichen, dass eine allgemeine Öffnungsklausel zugunsten eines doppischen Rechnungswesens in das Haushaltsgrundsätzegesetz eingefügt wird; s. BR-Drs. 504/06 v. 18.07.2006.

7 Vgl. BVerfGE 86, 148 v. 27.05.1992 (264): Die finanzverfassungsrechtlichen Normen sollen die Voraussetzungen schaffen, „[...] dass die staatliche Selbständigkeit von Bund und Ländern real werden, ihre politische Autonomie sich in der Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit der Aufgabenwahrnehmung und der Haushaltswirtschaft (Art. 109 Abs. 1 GG) entfalten [...]“.

8 Dieser (Finanzverfassungs-)Aspekt des Demokratieprinzips und die damit verbundenen Finanzausgleichsprobleme werden in diesem Beitrag nicht weiterverfolgt.

(2) Vergleichbare Belastungen für das Demokratieprinzip sind gegeben, wenn durch *Entscheidungen in der Vergangenheit* die finanzielle Situation derart angespannt und festgeschrieben ist, dass mangels finanziellen Spielraums wirkliche Entscheidungsbefugnisse de facto nicht mehr oder kaum noch bestehen (zeitlicher, interperiodischer Aspekt). Damit berührt das Demokratieprinzip auch die Respektierung der Entscheidungsfreiheit künftiger Generationen, auch wenn es zu den Aufgaben der Amtsträger gehört, über die Legislaturperiode hinaus Vorsorge für die dauerhafte Befriedigung von Gemeinschaftsinteressen zu treffen und damit auch die Entscheidungsgrundlagen nachfolgender Amtsträger teilweise inhaltlich vorauszubestimmen und damit die Entscheidungsspielräume einzuschränken (vgl. Abschnitt III.3.).

(3) Das Demokratieprinzip verlangt aber auch die legitimatorische Verantwortlichkeit der Entscheidungsträger auf der Ebene der Exekutive gegenüber dem Parlament bzw. dem Gemeinderat. Wesentliche Folgerung des Demokratieprinzips – und damit des Grundsatzes der Gewaltenteilung im Rechtsstaat – ist also auch das *Budgetrecht* der Parlamente bzw. der Gemeinderäte/Kreisräte. Das Budget bzw. der Haushaltsplan ist zugleich Auftrag und Ermächtigung für die Verwaltung. Dies wird ergänzt durch deren Rechenschaftspflicht nach dem Haushaltsvollzug und durch das korrespondierende parlamentarische Kontrollrecht. Dies führt zu einem geordneten Prozess, der allgemein als Haushaltskreislauf bezeichnet wird. Die Phasen sind⁹:

- Vorbereitung des Haushaltsplans durch die Verwaltung/Exekutive,
- Diskussion und Verabschiedung des Haushaltsplans im Parlament / im Gemeinderat,
- Vollzug des Haushaltsplans,
- parlamentarische Kontrolle des Haushaltsplans (mit Einschaltung besonderer Prüfungsinstitutionen).

Der Haushaltskreislauf läuft – zeitlich und sachlich – in einem sich selbst kontrollierenden Planungsprozess ab: Der Vollzug des Haushaltsplanes (Januar bis Dezember Jahr 01), also die jeweiligen Sachentscheidungen und die Bewirtschaftung der Haushaltsmittel, und deren Dokumentation in der Jahresrechnung (Januar bis März Jahr 02) auf der Basis der laufenden Buchführung bilden die Grundlage für die Prüfung der Jahresrechnung durch den Rechnungshof bzw. das Gemeinde- oder Rechnungsprüfungsamt als Kontrollorgane der Parlamente (April bis Mai Jahr 02). Der Rechenschaftsbericht der Regierung/Verwaltung (des Finanzministers / der Kämmerei) bildet wiederum die Grundlage für die Aufstellung des folgenden Haushaltsplans. Es ist offensichtlich, dass sich die Phasen überlappen.

9 Siehe z.B. *Bolsenkötter u.a. (2000)*, S. 131 ff.

3. Hinweise zu den deutschen Reformen und zur internationalen Harmonisierung

Die Diskussion um die *Reform des öffentlichen Haushaltswesens* und um neue Steuerungsmodelle ist vor allem auf kommunaler Ebene sehr weit gediehen; auch die Umsetzung in Gesetzgebung und Praxis hat einen beachtlichen Stand erreicht. Die Ideen zum Umbau der Kommunalverwaltung und des öffentlichen Rechnungswesens wurden systematisiert, zu einer Konzeption verbunden und in starker Anlehnung an betriebswirtschaftliche Modelle der Unternehmensführung entwickelt. Kernforderungen der Reformen sind u.a. die weitere Flexibilisierung des Haushaltswesens, die qualitativ und quantitativ aussagekräftigere Typisierung des Verwaltungshandelns und die Entwicklung eines leistungsfähigen Verwaltungscontrollings. Zusätzlich sollen die Verantwortungsbereiche konsequenter getrennt werden, wobei z.B. der Gemeinderat künftig für strategische Entscheidungen, der Bürgermeister hingegen für deren operative Ausführung ohne weitere Einflussmöglichkeit des Rates zuständig sein soll; auch innerhalb der Verwaltung werden effizientere Strukturen und Abläufe angestrebt.

Ein solches Übertragen von Modellen aus der Privatwirtschaft auf die öffentliche Verwaltung hat jedoch auch Bedenken geweckt.¹⁰ So wurde auf den entstehenden Rationalitätskonflikt hingewiesen, zu dem privatwirtschaftliche Lösungen in der öffentlichen Hand führen: Eigenwohlverpflichtung (Gewinnoptimierung) und Eigentümerbestimmung bei Unternehmen – Gemeinwohlverpflichtung und Demokratieprinzip beim öffentlichen Gemeinwesen. Diese disparaten Zielsetzungen haben Zweifel hervorgerufen, ob im Rahmen von Verwaltungsreformen „die Schonung finanzieller Ressourcen über die Erfordernisse demokratischer Legitimation gestellt werden darf“.¹¹ Unseres Erachtens sind solche Bedenken letztlich unbegründet; der Einsatz besserer, umfassenderer und leistungsfähigerer Instrumente beeinträchtigt keineswegs die Verwirklichung öffentlicher Ziele und die Einhaltung dabei zu beachtender Prinzipien. Das Gegenteil ist der Fall.

Das integrierte, also reformierte öffentliche Rechnungswesen mit seinen Komponenten Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung (s. Abschnitt II.3.) ist im Ansatz eine Ist-Rechnung, die die Situation während einer Haushaltsperiode und an deren Ende dokumentiert. Hierzu sollte ein reformiertes Haushaltswesen mit seinen Elementen Planvermögensrechnung, Planergebnis- und Planfinanzhaushalt die Planungsrechnung für die Haushaltsperiode darstellen. Im

10 Vgl. *Wendt (1994)*, S. 264.

11 Vgl. *Meyer (2001)*, S. 11 ff.

Ergebnis sollte aus der Integration von Planungsrechnung und Ist-Rechnung ein Gesamtsystem als integrierte Verbundrechnung entstehen.¹²

a) Stand und Ansatzpunkte nationaler Reformen

Die Diskussionen in Deutschland zur Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – vielfach beschränkt oder fokussiert auf die kommunale Ebene – wurden intensiv seit den 90er-Jahren des vergangenen Jahrhunderts geführt; beteiligt waren einzelne Wissenschaftler, Institutionen außerhalb der öffentlichen Verwaltung und einzelne Innenministerien sowie die Innenminister-Konferenz (IMK).¹³ Nachdem zunächst Modellprojekte auf der Grundlage von Experimentierklauseln durchgeführt worden waren, haben in den letzten Jahren einzelne Bundesländer in zeitlich dichter Folge das Haushaltsrecht der Kommunen neu gestaltet¹⁴; der Reformprozess ist in vollem Gange und hat zum Teil auch die Ebene der Bundesländer erfasst¹⁵.

Zwischen der integrierten öffentlichen Rechnungslegung und der Planung ergeben sich aufgrund der Systemzusammenhänge, d.h. wegen des Erfordernisses der strukturellen Kompatibilität von Planungs- und Dokumentationsrechnung, erhebliche Wechselwirkungen. Die Neugestaltung der integrierten öffentlichen Rechnungslegung und deren weitgehende Annäherung an die Rechnungslegung im unternehmerischen Bereich mit neuen Rechenkategorien und neuen Ausweispositionen hat zahlreiche Rückwirkungen auf die Einzelgliederung auch der Haushaltsplanung innerhalb der Komponenten Finanzhaushalt, Ergebnishaushalt sowie (Plan-)Bilanz. Derzeit sind diese Wechselwirkungen aufgrund von Praktikabilitätsüberlegungen (z.B. wegen der Notwendigkeit einheitlicher Rechenkategorien und -termini) aber vorwiegend als Rückwirkung der Rechnungslegung auf die Planung zu verstehen. Eine unmittelbare Beschäftigung mit dem Erfordernis einer teilweisen Neuformulierung von Grundsätzen für das Haushaltswesen und deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung war aber nicht zu umgehen und geboten, um eine systembezogene Integration von Haushalts- und Rechnungswesen zu erreichen und ein reformiertes Haushaltswesen nicht nur als globale outputorientierte Budgetierung zu betreiben. Hiervon waren und sind sowohl die Grundlagen (Haushaltsgrundsätze) als auch die Strukturen der Planung (Haushaltsgliederung) betroffen.

12 Vgl. den Beitrag von Dietrich Budäus in diesem Band (S. 45 ff.).

13 Vgl. grundlegend *IMK* (2003); *KGSt* (1997); *Bolsenkötter u.a.* (2000); *IDW* (2001).

14 Siehe z.B. *Modellprojekt* (2003) u. *Gemeinschaftsprojekt* (2006).

15 *Bürgerschaft Hbg* (2003); *HCC* (2007). Hessen will die Umstellung einschl. der Einführung von Produkthaushalten und der Erstellung einer Konzernöffnungsbilanz auf den 01.01.2008 bis zum Haushaltsjahr 2008 abschließen; s. *Arnold* (2006).

b) Stand und Ansatzpunkte internationaler Harmonisierung

Den Bestrebungen insbesondere der *International Federation of Accountants* ist es zu verdanken, dass neben den schon existierenden internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen für den unternehmerischen Bereich vergleichbare abgestimmte Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor entwickelt wurden. Diese Standards für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS)¹⁶ entstanden in der Regel dadurch, dass vorhandene Standards für den unternehmerischen Bereich durch Überarbeitung an die besonderen Verhältnisse im öffentlichen Sektor angepasst wurden. Eine aktuelle Umfrage in europäischen Staaten hat ergeben, dass in etwa 80 % der erfassten 19 Länder das öffentliche Rechnungswesen mindestens zum Teil (mehr auf der lokalen Ebene) bereits auf neue Grundlagen (*accrual accounting*) umgestellt wurde.¹⁷

Bisher wurden 24 IPSAS veröffentlicht. Die ersten 20 Standards behandeln Themen, die vorher bereits in den IAS bzw. IFRS, also den Standards für den unternehmerischen Bereich, aufgegriffen worden waren.¹⁸

Einige Ansatzpunkte für eine mögliche Ableitung von Grundsätzen für ein integriertes öffentliches Haushaltswesen finden sich im IPSAS 22 (*Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*, etwa: Ausweis von Finanzinformationen über die Kernverwaltung von Gebietskörperschaften) und insbesondere im IPSAS 24 (*Presentation of Budget Information in Financial Statements*, etwa: Haushaltsberichterstattung im Jahresabschluss). Der IPSAS 24 behandelt aber weniger das Haushaltswesen und die Haushaltsplanung, da er nicht primär auf das Budget als solches eingeht, sondern eher auf ex-post-Informationen hierüber, insbesondere über Plan-Ist-Abweichungen.

Im Vordergrund steht somit einstweilen die Rechenschaftslegung der öffentlichen Verwaltung über die Einhaltung des Haushaltsplans und damit über die Überprüfung der finanziellen Zielerreichung, aber keine ausdrückliche Behandlung der Planungsgrundlagen. Der Öffentlichkeit soll die Möglichkeit gegeben werden, aus dem Vergleich zwischen der tatsächlichen Haushaltsführung und den Vorgaben des Haushaltsplans zu prüfen, ob die Verwaltung innerhalb des gesetzten Rahmens tätig geworden ist. Dennoch lassen sich aus den genannten Standards und den ihnen zugrunde liegenden Prinzipien einige wesentliche

16 Zum letzten Stand vgl. *IFAC (2006)*. Inzwischen wurden weitere Standards verabschiedet; außerdem liegen einige Entwürfe für Standards vor. Siehe auch die Übersicht in der Einführung zu dieser Schrift.

17 *FEE (2007)*.

18 Vgl. hierzu *IFRS (2006)*.

Linien herausarbeiten, die Bedeutung auch für das Haushaltswesen und die Haushaltsplanung haben. Überwiegend können sie als Rückwirkungen beschrieben werden, die sich daraus ergeben, dass verständlicherweise für die zu erstellenden Budgets und die Rechnungslegungsinstrumente bzw. für die Planungsrechnungen und für Nachrechnungen gleiche bzw. mindestens kompatible Gestaltungsprinzipien gelten; das bedeutet, dass insbesondere einheitliche zeitliche, sachliche und formale Strukturierungskriterien gelten müssen.

Ein besonderes Rahmenkonzept für den öffentlichen Sektor (spezifische Grundsätze für den öffentlichen Sektor) besteht noch nicht; es wird aber jetzt nachdrücklich diskutiert und im IPSAS-Board bearbeitet.

Festzuhalten ist, dass trotz der vielfältigen sachlichen Berührungspunkte die nationalen Reformen in Deutschland bislang von den internationalen Harmonisierungsbemühungen im Detail noch kaum beeinflusst wurden.¹⁹ Auch wenn dies gewiss nicht in erster Linie einem Beharrungsvermögen der Gebietskörperschaften bzw. der Gesetzgeber anzulasten ist, erscheint es angesichts der Tatsache, dass die IFRS eine immer stärkere Bedeutung in der deutschen unternehmerischen Bilanzierungspraxis bekommen, etwas bedauerlich, dass der Gesetzgeber nicht auch den größeren Schritt von der Kameralistik zu den IPSAS mit im Auge behalten hat. Es ist davon auszugehen, dass auf längere Sicht wie im unternehmerischen Rechnungswesen eine Angleichung der nationalen Vorschriften an die internationalen Standards nicht zu umgehen sein wird; eine frühzeitige Berücksichtigung der Anforderungen der IPSAS könnte den mit Sicherheit nicht unerheblichen späteren Umstellungsaufwand verringern. Im Übrigen bringen IPSAS-konforme Jahresabschlüsse bereits jetzt Pluspunkte beim Rating sowie im Rahmen der internationalen Kapitalbeschaffung; beide Aspekte werden in den nächsten Jahren an Bedeutung gewinnen. Auch für den öffentlichen Sektor kann daher nur empfohlen werden, die Bilanzierungs- und Bewertungsregeln so zu gestalten, dass sie – so weit möglich – sowohl den Vorgaben eines integrierten öffentlichen Rechnungswesens (und damit auch dem HGB) entsprechen als auch den IPSAS tendenziell angenähert werden.

II. Neue Instrumente auch im Haushaltswesen

Die systemimmanente Ausrichtung der Kameralistik auf den Geldverbrauch sowohl auf der Planungsebene (Haushaltswesen) als auch auf der Dokumentationsebene (Haushaltsrechnung) wird den Informations- und Steuerungsbedürfnissen im öffentlichen Sektor nicht mehr gerecht. Das bisher im Haus-

¹⁹ Vgl. *Vogelpoth (2004)*, S. 25.

halts- und Rechnungswesen der Gebietskörperschaften vorherrschende Geldverbrauchs-konzept wird daher im Rahmen des integrierten öffentlichen Rechnungswesens zunehmend durch ein Ressourcenverbrauchskonzept ersetzt oder zumindest ergänzt. Dem Ressourcenverbrauchskonzept entspricht konzeptionell das Rechnungslegungsinstrumentarium des kaufmännischen Rechnungswesens mit Vermögensrechnung (Bilanz), Ergebnisrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) und Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung).

1. Rechenkategorien und Periodisierungsprinzip

Während die Phasen des Haushaltskreislaufs (vgl. Abschnitt I.2.) im Zuge der Reform des öffentlichen Haushaltswesens erhalten bleiben, ergeben sich Änderungen gegenüber dem traditionellen kameralen Rechnungssystem insbesondere aus den neu definierten Komponenten des öffentlichen Rechnungswesens (Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung, Finanzrechnung).²⁰

Das Buchführungsverfahren der Verwaltungskameralistik ist auf die Erfassung finanzwirtschaftlicher Vorgänge und nicht auf die Ermittlung eines wirtschaftlichen Erfolgs ausgerichtet. Der Verwaltungskameralistik liegt mithin eine auf Einzahlungen und Auszahlungen basierende, zahlungsstromorientierte Rechenkategorie zugrunde.²¹ Auszahlungen führen zu einer Verminderung, Einzahlungen zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestands.

Demgegenüber arbeitet das doppelte Rechnungssystem statt mit Einzahlungen und Auszahlungen mit den Rechenkategorien betriebswirtschaftlich bzw. handelsrechtlich definierter, auf die jeweilige Periode abgegrenzter Erträge und Aufwendungen.²² Erträge sind der bewertete Güterzugang bzw. der Wert aller erbrachten Leistungen (Ressourcenzuwachs), Aufwendungen sind der bewertete Güterverzehr (Ressourcenverbrauch). Dabei ist allerdings nach dem Grundsatz der pagatorischen Bewertung die Bindung an Zahlungsvorgänge zu beachten²³, die jedoch anderen Perioden zugeordnet sein können. Die Ergebnisrechnung des doppelten Rechnungssystems enthält daher unter Beachtung des Periodisierungsprinzips sowohl auszahlungsgleiche Aufwendungen und einzahlungsgleiche Erträge als auch Aufwendungen und Erträge, die der Vorverrechnung oder Nachverrechnung von Einzahlungen und Auszahlungen dienen.

20 Vgl. Lüder (1998a); Bolsenkötter u.a. (2000), S. 125.

21 Die hier verwendeten betriebswirtschaftlichen Begriffe „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ entsprechen den „Einnahmen“ und „Ausgaben“ der bisherigen haushaltsrechtlichen Terminologie. Sie sind in die Neuregelungen der haushaltsrechtlichen Reformgesetzgebung übernommen worden.

22 Vgl. Bolsenkötter u.a. (2000), S. 61.

23 Vgl. ebenda.

Über die Totalperiode müssen Einzahlungen und Erträge bzw. Auszahlungen und Aufwendungen allerdings deckungsgleich sein.²⁴

Gerade auch aus dem bereits angesprochenen Grundsatz der Generationengerechtigkeit folgt, dass der Periodisierungsgrundsatz eine dominante – und modifiziert definierte – Stellung einnimmt.²⁵ Danach sind Vermögensmehrungen dann als Erträge zu erfassen, wenn sie nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung als realisiert angesehen werden können.²⁶

Das Kassenwirksamkeitsprinzip gilt nur noch für den Finanzhaushalt; für den Ergebnishaushalt gilt stattdessen der Periodisierungsgrundsatz.

2. Struktur und Komponenten der Rechnungslegung / des Haushaltswesens bei doppischer Rechentechnik

Die Zusammenhänge zwischen den Komponenten des neu gestalteten Haushalts- und Rechnungswesens (Planung und Abrechnung) lassen sich etwa wie folgt darstellen:

Abbildung 1: Modellzusammenhänge in einem dreiteiligen integrierten Rechnungswesen

Finanzrechnung		Vermögensrechnung (Bilanz)		Ergebnisrechnung	
(Perioden-) Einnahmen	(Perioden-) Ausgaben	Vermögen	Kapital	(Perioden-) Aufwand	(Perioden-) Ertrag
			Schulden		
	Veränderung der Finanzmittel	Veränderung der Finanzmittel	Jahresergebnis	Jahresergebnis	

Die Veränderung der Finanzmittel ist in der Vermögensrechnung nicht unmittelbar abzulesen, sondern nur durch Stichtagsvergleich zu ermitteln.

Die Vermögensrechnung nimmt im doppelischen Rechnungssystem und damit auch in der öffentlichen Rechnungslegung eine zentrale Stellung ein. In ihr wird das öffentliche Vermögen den öffentlichen Schulden gegenübergestellt;

24 Dieses Prinzip wird durchbrochen, soweit nach internationalen Regeln Neubewertungen auf Zeitwertbasis *[fair value]* zulässig sind.
 25 Berens u.a. (2005), S. 888; s.u. Abschnitt III.3.
 26 Berens u.a. (2005), S. 888; s. hierzu auch die Beiträge von Dietrich Budäus (S. 45 ff.) und Christina Schaefer (S. 209 ff.) in diesem Band.

als Saldo der Vermögensrechnung wird das Reinvermögen der Gebietskörperschaft abgebildet. Die Veränderung des Reinvermögens (des öffentlichen Eigenkapitals) ist das Verbindungsglied zur Ergebnisrechnung; an der Veränderung des Reinvermögens lässt sich der Nettoressourcenverbrauch (Verlust) bzw. das Nettoressourcenaufkommen (Gewinn) einer Periode ablesen. Zentrale Rechenkategorien der Vermögensrechnung sind insbesondere Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten.

Die Ergebnisrechnung („Verwaltungshaushalt neuer Art“) schlüsselt den oben erwähnten Saldo der Vermögensrechnung nach seinen Ergebniskomponenten auf. Hierbei arbeitet die Ergebnisrechnung mit betriebswirtschaftlich definierten, auf die Periode abgegrenzten Aufwendungen und Erträgen. Aufwendungen und Erträge basieren auf einer völlig anderen Periodisierung als Auszahlungen und Einzahlungen (z.B. Bildung und Verbrauch von Rückstellungen) und erfassen auch die am Ressourcenverbrauch orientierten Nachverrechnungen von Ausgaben für Investitionen (Abschreibungen, Zuschreibungen).

Die Finanzrechnung der Gebietskörperschaften ist traditionell eine Liquiditätsrechnung; dies hat auch das Haushaltswesen mit der Entwicklung zur Budgetierung und der Soll-Ist-Abrechnung (das Soll noch unterschieden nach Haushaltssoll und Anordnungssoll) geprägt. Das traditionelle kaufmännische Rechnungswesen kannte keine ausgebaute Liquiditätsrechnung, sodass die Finanzrechnung nur indirekt abgeleitet werden konnte. Inzwischen wurde das kaufmännische Rechnungswesen aber weiterentwickelt und ermöglicht eine direkte Erfassung der Ein- und Auszahlungsströme und damit auch eine direkte Ableitung der Finanzrechnung als dritter Rechnung neben der Vermögensrechnung (Bilanz).

Im Unterschied zu den bisherigen zahlungsstromorientierten Haushaltssystemen besteht in den mit den Reformen angestrebten integrierten Rechnungen systembedingt ein Zwang zur Vollständigkeit sowohl hinsichtlich der jeweiligen Bestandsgrößen Vermögen und Verbindlichkeiten als auch hinsichtlich der vermögensmehrenden und -mindernden Vorgänge innerhalb der Planungsperiode, selbst wenn diese nicht in derselben Periode mit Zahlungsvorgängen verknüpft sind. Nur eine Periodisierung nach wirtschaftlichen Kriterien erlaubt eine Aussage darüber, ob in der jeweiligen Periode zulasten anderer Perioden, d.h. einer anderen Generation, gewirtschaftet wurde oder nicht. Auch Erlöse, denen kein individueller Leistungsaustausch zugrunde liegt (Steuern und Transfers), sind grundsätzlich verursachungsgerecht zu periodisieren, was zum Teil allerdings schwierig ist.

Die soeben vorgestellten Rechnungslegungsinstrumente mit ihren Rechenkategorien bilden nur einen Teil des gesamten Systems der internen und externen Rechnungslegung und des Haushaltswesens der Gebietskörperschaften. Auch

weil zwischen den Rechnungslegungsinstrumenten und den zugrunde liegenden Rechnungskategorien bzw. Rechnungssystemen (Kameralistik bzw. Doppik) ein sachlogischer Zusammenhang besteht, stellt dieses System den wohl bedeutendsten Teil des gesamten in der Reformphase befindlichen Gestaltungsbereichs dar.

Sowohl in der Reformdiskussion als auch in den bisher vorgelegten Reformgesetzen wurde die Erstellung eines konsolidierten Gesamtabchlusses, in dem die Kernverwaltung der Gebietskörperschaft und die ausgegliederten Einheiten (auch die rechtlich verselbständigten einschließlich solcher in Privatreform) zusammengefasst werden, als wesentlicher Teil der Rechnungslegung angesehen, um so ein Gesamtbild zu vermitteln.

Eine Ergänzung ist die Kosten- und Leistungsrechnung, die ursprünglich ohne Systemwechsel die bisherige Kameralistik wenigstens in Teilen zu einem Ressourcenverbrauchskonzept fortentwickeln sollte und der Kalkulation von Leistungsentgelten wie auch der Kontrolle des Verwaltungsgebarens dient. Ein Kernproblem ist es, die Kostenträger als die kostenverursachenden Leistungen systematisch zu erfassen²⁷; die Produkthaushalte greifen diese Ideen auf. Ein weiteres Problem dürften auch die zusätzlichen Bewertungskategorien Kosten und Leistungen darstellen. Kosten- und Leistungsrechnungen können auf partielle Leistungsbereiche beschränkt werden. Sie sind nicht integraler Bestandteil eines bestimmten Systems der Rechnungslegung, sondern Nebenrechnungen, die grundsätzlich sowohl neben einem kameralen wie auch neben einem doppischen System möglich und sinnvoll sind (s. unten, Abschnitt IV.2.).

Das gesamte Haushaltswesen muss als Planung (Budgetierung) wie auch als Nachrechnung (Jahresabschluss, Rechnungsabschluss) kongruent strukturiert sein, um Plan-Ist-Vergleiche zu ermöglichen. Diesen Bereich gilt es mit den anderen Bereichen zu verzahnen und strukturell in das Rechnungssystem der Doppik einzubinden.²⁸

3. Hybride Lösung: Beibehaltung der Kameralistik mit obligatorischer Vermögensrechnung

Der IMK-Beschluss vom 21. November 2003 sieht neben der Einführung des deutlich präferierten doppischen Rechnungssystems auch die Einführung einer hybriden Lösung vor, indem das kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen beibehalten werden kann, dann aber durch Elemente des Ressourcen-

27 Vgl. hierzu *Budäus (2000)*.

28 Ähnlich Dietrich Budäus in diesem Band (S.45 ff.).

verbrauchskonzeptes weiterentwickelt und ergänzt werden muss (erweiterte Kameralistik). Von dieser Möglichkeit der Option zwischen einem doppischen Rechnungssystem und einer erweiterten Kameralistik machte bisher nur Hessen²⁹ Gebrauch. Bayern³⁰ und Schleswig-Holstein³¹ haben inzwischen zwar auch die gesetzlichen Grundlagen für das neue kommunale Rechnungswesen mit einem Wahlrecht zwischen Doppik und Kameralistik verabschiedet; die Optionsmöglichkeit besteht hier aber nicht für eine hybride „erweiterte“ Kameralistik, sondern nur für die traditionelle Kameralistik; für Thüringen zeichnet sich Ähnliches ab. Eine eher bedenkliche Folge der Option für die Kameralistik ist es in allen genannten Ländern, dass dann die Verpflichtung zur Erstellung konsolidierter Gesamtabschlüsse entfällt.

In den Ländern, in denen ein Wahlrecht der Kommunen für den kameralistischen oder doppischen Buchungsstil besteht, sollen die Anforderungen an den Haushaltsausgleich keinen Einfluss auf die Wahlentscheidungen der Kommunen haben. Um dies zu gewährleisten, sollen die Haushaltsausgleichskonzepte in der erweiterten Kameralistik sowie der kommunalen Doppik jeweils landesintern weitgehend angenähert werden.³²

Nach den Vorstellungen der IMK sollten die Konzepte der kommunalen Doppik und der erweiterten Kameralistik einander auch sonst weitgehend angenähert werden. Systembedingte Unterschiede bleiben jedoch hinsichtlich der Periodenabgrenzung bestehen; während in der erweiterten Kameralistik nach wie vor das Kassenwirksamkeitsprinzip (eben mit Ausnahme der Abschreibungen und der Rückstellungen) angewandt wird, gilt für die kommunale Doppik das Verursachungsprinzip. Der Unterschied wird an zwei einfachen Beispielen verdeutlicht³³:

- (1) In der erweiterten Kameralistik gehen Ausgaben etwa für Heizöl, welches im Oktober (altes Jahr) gekauft und bezahlt wird, aber erst im März des Folgejahres (neues Jahr) verbraucht wird, in die Rechnung des alten Jahres ein, während die Aufwendungen in der kommunalen Doppik verursachungsgerecht dem neuen Jahr zugeordnet werden.

29 Gesetz zur Änderung der Hessischen Gemeindeordnung und anderer Gesetze v. 31.01.2005 (GVBl. I, S. 54).

30 Gesetz zur Änderung des kommunalen Haushaltsrechts v. 08.12.2006 (GVBl., S. 975), in Kraft getreten am 01.01.2007.

31 Gesetz zur Änderung der Gemeindeordnung und anderer Gesetze v. 14.12.2006 (Doppik-Einführungsgesetz) (GVBl. Schl.-H., S. 285), in Kraft getreten am 22.12.2006.

32 So *IMK* (2003), Anlage 4, S.3.

33 Vgl. ebenda, S.6.

- (2) Entsprechendes gilt für Einnahmen, etwa wenn die Gemeinde Räume oder Flächen vermietet, die Mieten vollständig im Voraus gezahlt werden und sich der Mietzeitraum über den Jahreswechsel hinaus erstreckt.

Bisher hat nur Hessen ein komplettes, aus revidierter Gemeindeordnung und Gemeindehaushaltsverordnung(en) bestehendes Reformwerk verabschiedet. Bereits hier zeichnet sich ein erheblicher Mehraufwand ab: Für beide Rechnungssysteme sieht die Gemeindeordnung eigene, zum Teil aber identische und verschiedentlich bis auf terminologische Unterschiede inhaltsgleiche Bestimmungen vor; die Vorschriften für die Haushaltswirtschaft mit doppelter Buchführung (§§ 114a bis 114u HGO) und für die Haushaltswirtschaft mit Verwaltungsbuchführung (§§ 94 bis 114 HGO) entsprechen sich weitgehend. Die erweiterte Kameralistik ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass künftig jährlich eine Bilanz aufzustellen ist. Zu beachten ist, dass der Erstellung der Eröffnungsbilanz – systematisch eine „Nebenrechnung“ – eine vollständige Erfassung aller Vermögensgegenstände und Schulden nach Art, Menge und Wert unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vorausgehen muss; für die künftigen Bilanzen sind Fortschreibungen mit ergänzenden Inventuren und Überleitungen aus dem kameralen Rechenwerk erforderlich. Die geänderte Gemeindeordnung musste wegen der beiden unterschiedlichen Rechnungssysteme konsequenterweise durch zwei verschiedene Gemeindehaushaltsverordnungen³⁴ ergänzt werden; eine weitere gilt für die Übergangsphase bis zur jeweiligen Umstellung.

Es zeigt sich also, dass die hybride Lösung bereits in der Entstehungsphase einen annähernd doppelten gesetzgeberischen Aufwand verursacht hat – Entsprechendes gilt für den künftigen gesetzgeberischen Pflegeaufwand. Die Gebietskörperschaften, die sich für die hybride Lösung entscheiden (weil sie an bekannten Begriffen und Prozessen festhalten wollen), werden darüber hinaus feststellen müssen, dass sie sich nicht nur terminologisch, sondern auch inhaltlich in zwei verschiedenen Rechnungssystemen bewegen, die durch die hybride Lösung nicht integriert werden können, sondern lediglich hinsichtlich der vermittelten Informationen angereichert werden.

Die bisherigen Ausführungen sollten gezeigt haben, dass die Doppik in der Lage ist, auch die in Gebietskörperschaften bisher üblichen liquiditätsorientierten Informationen zu liefern, die dann auch für Zwecke der Haushaltspla-

34 Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinde mit doppelter Buchführung (Gemeindehaushaltsverordnung – GemHVO-Doppik) v. 02.04.2006 (GVBl. I, S. 235) und die Verordnung über die Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans der Gemeinden mit Verwaltungsbuchführung 2009 (Gemeindehaushaltsverordnung – Verwaltungsbuchführung – GemHVO-Vwbuchfg 2009) v. 02.04.2006 (GVBl. I, S. 179), beide in Kraft getreten am 25.05.2006.

nung (Finanzplanung) verwendet werden können. Der entscheidende Vorteil der Doppik ist aber, dass es sich um ein methodisch integriertes System handelt: Liquiditätsorientierte Informationen auf der einen und ressourcenverbrauchsorientierte Informationen auf der anderen Seite werden durch ein geschlossenes – doppisches – Rechnungssystem bereitgestellt, das im Gegensatz zur hybriden Lösung auch durch gängige betriebswirtschaftliche EDV-Programme unterstützt werden kann.

III. Haushaltsausgleich, Verschuldungsgrenzen und Generationengerechtigkeit

Die in den vorhergehenden Abschnitten dargestellten Reformansätze und deren methodisch bedingte Implikationen wirken sich auch auf einige Aspekte aus, die für die öffentliche Haushaltswirtschaft in besonderem Maße grundlegend sind und folglich zu Kernprinzipien öffentlicher Verwaltung geführt haben; wir denken hier an die Grundsätze des Haushaltsausgleichs, der Begrenzung der Verschuldung und der Generationengerechtigkeit (Gerechtigkeit im Zeitablauf neben anderen Aspekten des Gerechtigkeitsgrundsatzes). Die den Haushaltsreformen zugrunde liegenden neu übernommenen Rechenkategorien mit ihrer aufwands- und leistungsbezogenen Periodisierung sowie die Erweiterung der den Haushalt und seine Abrechnung bildenden Komponenten schaffen neue Informationsmöglichkeiten für die Beurteilung der Befolgung der hier angesprochenen Grundsätze; sie zwingen aber auch zu einem Überdenken der dabei verwendeten Kriterien. Das Ergebnis kann nicht nur in einer Konkretisierung herkömmlicher Kriterien bestehen, sondern auch in teilweiser Neudefinition, also in einer Veränderung der Inhalte.

1. Haushaltsausgleich

Da das Haushaltswesen – wie oben dargestellt – traditionell zahlungsstromorientiert ist, bestimmt sich auch die Forderung nach dem Haushaltsausgleich auf dieser Grundlage. So gibt Art. 110 GG vor: „Der Haushaltsplan (des Bundes) ist in Einnahme und Ausgabe auszugleichen.“ Auszugleichen ist auch die Haushaltsrechnung (der Haushaltsvollzug), wobei hier aus Finanzierungsgründen ein faktischer Sachzwang wirksam wird, der rechtlich zu Nachtragshaushalten führen kann. Auf kommunaler Ebene betrifft der Haushaltsausgleich sowohl den Vermögens- als auch den Verwaltungshaushalt, wobei diese Teilhaushalte durch eine Saldogröße (Überschussabführung aus dem Verwaltungshaushalt an den Vermögenshaushalt) miteinander verbunden werden. Der

Grundsatz des Haushaltsausgleichs ist insofern formal, als er Kreditaufnahmen nicht ausschließt.

Die Regelungen bisheriger deutscher Reformgesetze mit Haushalten auf doppischer Grundlage knüpfen die Forderung nach dem Haushaltsausgleich regelmäßig an den – ggf. modifizierten – Saldo des Ergebnishaushalts. Dieser beruht auf einer ökonomisch fundierten Periodisierung, die insbesondere auch Aufwendungen berücksichtigt, denen Auszahlungen in früheren Perioden vorausgegangen sind oder erst in späteren Perioden folgen werden; besonderes Gewicht haben dabei die Nachverrechnung von Investitionsausgaben durch Abschreibungen und die Berücksichtigung erst später fällig werdender Leistungsverpflichtungen durch Rückstellungen, insbesondere derjenigen für die Altersversorgung der Beamten. Der Haushaltsausgleich bekommt damit schon begrifflich schärfere und stärker wirtschaftlich geprägte Konturen.

Differenzierungen sind gleichwohl möglich und in Reformgesetzen auch zu finden. So sieht die Innenminister-Konferenz (IMK) – die in den Haushaltsausgleich auch die Berücksichtigung von Fehlbeträgen aus Vorjahren einbezieht – in einem Leittext für die Neufassung des kommunalen Haushaltsrechts vom 17. Oktober 2003 mehrere „gestufte“ Möglichkeiten für Ausgleichsregelungen vor, hält also ebenfalls unterschiedliche Konzepte für vertretbar (§ 24 eines GemHVO-Leittextes):

- (1) Gesonderte Einbeziehung des außerordentlichen Ergebnisses/Sonderergebnisses einschl. Vermögenserlösen (konzeptspezifisch),
- (2) Verwendung von Ergebnismöglichkeiten nach Ausschöpfung von Spar- und Ertragsmöglichkeiten,
- (3) Ausgleich über mehrere Haushaltsjahre (ggf. mit genehmigtem Defizitvortrag bei Ausgleich innerhalb des Planungszeitraums),
- (4) Verwendung von (weiterem) Eigenkapital/Basisreinvermögen (Anm.: Auch eine Maßnahme lt. Stufe (2) ist eine Verwendung von Eigenkapital).

Die Stufen (2) und (4) unterstellen eine entsprechende Unterteilung des Eigenkapitals, wobei eine abgestufte Bindung unterschiedlicher Eigenkapital-(Rücklagen-)kategorien bezweckt wird. Dass das Eigenkapital in diesem Sinne untergliedert und dass eine Rücklagenkategorie mit kurzfristiger Pufferfunktion („Ausgleichsrücklage“) geschaffen wird, ist sinnvoll und schafft eine sowohl vertretbare als auch erwünschte Flexibilität in Haushaltsplanung und -vollzug. Eine Begrenzung solcher Ausgleichsrücklagen kann andererseits verhindern, dass sich die Exekutive möglicherweise mit diesem Instrument einer parlamentarischen Kontrolle entzieht.

Mit diesen Informationen lassen sich auch wirtschaftlich aussagefähigere Informationen über die Notwendigkeit der Aufstellung von – in einigen Ländern für die Kommunen vorgeschriebenen – Haushaltssicherungskonzepten und für deren Beurteilung gewinnen. Außer dem neu definierten Haushaltsausgleich können auch Veränderungen des Eigenkapitals maßgebliche Kriterien sein; verwiesen sei insbesondere auf die übereinstimmenden Neuregelungen in § 76 Abs. 1 GO NRW und § 82a Abs. 1 KSVG (GO) Saar.

2. Begrenzung der Verschuldung³⁵

(1) Die grundlegende Regelung im *deutschen Recht* zur Begrenzung der Verschuldung enthält – also mit Verfassungsrang – Art. 115 Abs. 1 GG³⁶:

Die Aufnahme von Krediten sowie die Übernahme von Bürgschaften, Garantien oder sonstigen Gewährleistungen, die zu Ausgaben in künftigen Rechnungsjahren führen können, bedürfen einer der Höhe nach bestimmten oder bestimmbaren Ermächtigung durch Bundesgesetz. Die Einnahmen aus Krediten dürfen die Summe der im Haushaltsplan veranschlagten Ausgaben für Investitionen nicht überschreiten; Ausnahmen sind nur zulässig zur Abwehr einer Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts.

Inhaltlich ähnliche Vorschriften enthalten die Bundeshaushaltsordnung (§ 18 BHO) sowie die Landesverfassungen und die Haushaltsordnungen der Länder.

Dem liegt die Vorstellung zugrunde, dass durch Investitionen nachhaltige Nutzenpotenziale geschaffen werden, die die Belastung künftiger Perioden mit Tilgungen und Zinsen rechtfertigen. Konkretisierungen hierzu – vom Bundesverfassungsgericht angemahnt³⁷ – enthalten das Haushaltsgrundsätzegesetz (z.B. § 10 Abs. 3 Nr. 2 HGrG für den Investitionsbegriff) sowie die Bundeshaushaltsordnung und die Länderhaushaltsordnungen. Es bleiben aber Unklarheiten bzw. unbefriedigende Handhabungen, die hier nur kurz und unvollständig mit wesentlichen Aspekten angesprochen werden können:

- Zwar wird die Kreditaufnahme als Netto-Neuverschuldung interpretiert (s. auch § 15 Abs. 1 Satz 2 BHO, wonach bei Krediteinnahmen und korrespondierenden Tilgungen das Prinzip der Bruttoveranschlagung nicht gilt), doch fehlt eine entsprechende Netto-Sichtweise bei den Investitionen. D.h. es ist weder eine Berücksichtigung der Wertminderung beim vorhandenen Vermögen gewährleistet, noch müssen die Einnahmen aus

35 Hierzu siehe auch *Bolsenkötter (2005)*.

36 *Blasius/Jahnz (1996/1997); Isensee (1997); Starzacher (1997); Heun (2002); Weimar (2002)*.

37 Urteil v. 18.04.1989, BGBl. I, S. 902.

Desinvestitionen (Vermögensveräußerungen) als Deckungsmittel an dieser Stelle außer Betracht bleiben.

- In der Bestandsrechnung (Vermögensrechnung, Bilanz) können sich u.U. die Vermögenswerte und die kumulierten Kredite trotz Beachtung der Vorgaben immer stärker auseinanderentwickeln.
- Bei den gesetzlichen Regelungen geht es nur um eine Begrenzung der Kreditaufnahme, also um eine partielle Verschuldungsschranke. Nicht erfasst wird hierbei die Verschuldung, die sich aus dem laufenden Verwaltungsbetrieb ergibt, wobei wiederum insbesondere an die bereits erwähnten Verpflichtungen aus der Altersversorgung der Beamten zu denken ist³⁸; diese Lasten aus von den Beamten in früheren Rechnungsperioden erbrachten Leistungen werden im Verwaltungsalltag leicht unterschätzt.

Die gemeindliche Kreditaufnahme ist nach den Gemeindeordnungen grundsätzlich nachrangig gegenüber anderen Einnahmequellen und auf die Finanzierung von Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen sowie von Umschuldungen beschränkt, wird also ähnlich gesehen wie die von Bund und Ländern. Der Gesamtbetrag der im Haushaltsjahr aufzunehmenden Kredite bedarf aufsichtsbehördlicher Genehmigung, die ihrerseits voraussetzt, dass die dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht gefährdet wird.

Die Reformgesetze für das Gemeindehaushaltsrecht enthalten regelmäßig ein Überschuldungsverbot, formal ausgedrückt das Verbot eines negativen Eigenkapitals. Die informationellen Voraussetzungen hierfür werden erst durch die Erstellung von Vermögensrechnungen mit Regeln für die vollständige Erfassung und die Bewertung der Aktiva und Passiva geschaffen. Diese Regeln – natürlich als akzeptierte und kodifizierte Standards zu verstehen – gestatten es, die angesprochenen Schwächen und Lücken bisheriger Ansätze zu vermeiden und methodisch begründete Kriterien zu schaffen.³⁹

(2) Erwähnt seien auch die intensiv diskutierten, aber dennoch methodisch nicht voll befriedigenden, auf *EU-Ebene* vereinbarten Kriterien zur Begrenzung des öffentlichen Schuldenstands. Grundlage ist der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG) vom 7. Februar 1992 („Vertrag von Maastricht“) i.d.F. vom 2. Oktober 1997 („Vertrag von Amsterdam“) mit Regelung von Einzelheiten in Protokollerklärungen. In Art. 104 EG-Vertrag haben sich die Mitgliedstaaten verpflichtet, übermäßige öffentliche Defizite zu

38 Siehe hierzu auch folgendes Zitat von *Heun (2006)*, Sp. 2337: "Verpflichtungen des Staates zur Zahlung in Zukunft fälliger Rentenansprüche zählen formal nicht zu den Staatsschulden, sind aber funktional ähnliche Verbindlichkeiten (implizite Schulden)."

39 Ein generelles Verschuldungs-(bzw. Kreditaufnahme-)Verbot, dessen Kodifizierung im politischen Raum gelegentlich gefordert wird, halten wir hingegen weder für realisierbar noch für sachgerecht.

vermeiden, wobei die Defizite sowohl als laufende (periodische) Defizite als auch kumuliert als öffentlicher Schuldenstand zu ermitteln sind; Vergleichsmaßstab ist die Wirtschaftskraft des jeweiligen Staates, gemessen am Bruttoinlandsprodukt.

Laut Protokoll über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit sind die im Vertrag genannten Referenzwerte (Art. 1 des Protokolls):

- 3 % für das Verhältnis zwischen dem geplanten oder tatsächlichen öffentlichen Defizit und dem Bruttoinlandsprodukt zu Marktpreisen,
- 60 % für das Verhältnis zwischen dem öffentlichen Schuldenstand und dem Bruttoinlandsprodukt zu Marktpreisen

Die Referenzwerte – im Allgemeinen als Maastricht-Kriterien bezeichnet – gelten kumuliert für alle Ebenen der staatlichen Verwaltung (Art. 2 des Protokolls), gründen sich also auf die Wirtschaftskraft des Staatsgebiets und damit auf eine volkswirtschaftliche Sichtweise.

Besonders das erste Kriterium muss als methodisch angreifbar hinterfragt werden; zu rechtfertigen ist es wohl nur, wenn ein entsprechendes Wirtschaftswachstum unterstellt werden kann, das eine proportionale Zunahme der Staatsverschuldung rechtfertigen mag. Zu beachten ist aber auch, dass das zweite Kriterium eine zusätzliche und u.E. auch gebotene Schranke bildet.

(3) Die Frage nach den – erfahrungsgemäß wohl eher unzulänglichen – *Sanktionsmöglichkeiten* bei Regelverstößen gegen die erwähnten Normen mag hier offen bleiben, da in diesem Beitrag die Methodenfragen im Vordergrund stehen. Erinnert sei aber daran, dass Verstöße gegen die genannten Regeln in den letzten Jahren durchaus nicht auf rare Ausnahmen beschränkt waren.

3. Generationengerechtigkeit

Die Forderung nach einer möglichst gerechten Lastenverteilung zwischen den Generationen bzw. nach einer Vermeidung der Ausbeutung einer Generation durch eine andere – konkret der künftigen durch die gegenwärtige aufgrund übermäßiger Staatsverschuldung – kann als weithin anerkannter Grundsatz gelten. Der Trostgedanke, dass mit den Staatsschulden auch die Forderungen der Bürger gegenüber dem Staat vererbt werden – sog. „Ricardianische Äquivalenz“ – wird wegen der ungleichen Vermögens- und Lastenverteilung innerhalb der Bevölkerung eher abgelehnt.⁴⁰ Auch ist darauf hinzuweisen, dass man bei dem Argument der „Ricardianischen Äquivalenz“ wohl vor allem Kredit-

40 Rürup (2002), S. 31; weniger kritisch hierzu Heun (2006), Sp. 2339.

marktschulden bzw. -forderungen und nicht auch andere vom Staat eingegangene Verpflichtungen im Auge hat und dass ferner das Problem alternder Gesellschaften die Frage nach der Lastenverteilung zwischen den Generationen drängender und gewichtiger gemacht hat⁴¹, was insbesondere auch das deutsche Beispiel veranschaulicht.

Die Forderung nach Generationengerechtigkeit darf allerdings nicht mit einer Forderung nach Vermeidung jeglicher Staatsverschuldung gleichgesetzt werden; Investitionen mit Nutzen auch für künftige Generationen sollten also durchaus von diesen mitfinanziert werden, rechtfertigen also den Einsatz (auch) von Fremdmitteln. Gesucht ist also der richtige methodische Ansatz zur Ermittlung der Maßstäbe.

Die oben angesprochenen Ansätze zur Schuldenbegrenzung können als ernsthafte Bemühungen um die Realisierung der Generationengerechtigkeit verstanden werden. Dass die Regelungen in internationale Vertragswerke eingegangen sind bzw. Verfassungsrang haben, macht deutlich, welches Gewicht die Väter dieser Vorschriften ihnen beigemessen haben; dabei hat sicherlich auch die Erfahrung eine Rolle gespielt, dass sich der Staat mehrfach durch Inflation und Währungsreform entschuldet hat. Dennoch sei hervorgehoben, dass es keine kodifizierten Vorschriften gibt, die ausdrücklich generell die Generationengerechtigkeit einfordern oder die Ausbeutung zwischen den Generationen untersagen.⁴² Solche Normen wären wohl auch nur mit der Unschärfe unbestimmter Rechtsbegriffe möglich, bedürften also der Interpretation im Rahmen wissenschaftlicher und praktischer Erkenntnismöglichkeiten, um justiziabel zu sein und ggf. auch sanktionsbewehrt konkretisiert werden zu können.

Zur derzeitigen Lage lässt sich wertend feststellen, dass die heutigen nationalen und internationalen Normen zwar eine einheitliche Zielrichtung erkennen lassen, aber doch auf methodisch unterschiedlichen Ansätzen beruhen, unterschiedliche Maßgrößen verwenden und auch in sich jeweils nicht völlig konsequent durchgestaltet sind.

Über die haushaltsrechtlichen Reformen mit der Schaffung einer Ergebnishaushaltsrechnung und der Bindung des Grundsatzes des Haushaltsausgleichs an den Ergebnishaushalt, mit dem Nachweis eines Vermögen-Schulden-Saldos (Eigenkapital) und der Ursachen/Quellen seiner Veränderung innerhalb einer Planungs- bzw. Abrechnungsperiode bietet sich hier ein neuer Ansatz, gegründet auf das Prinzip einer ökonomisch definierten Periodisierung der monetären

41 *Rürup (2002)*; S. 30 ff.

42 Es sei aber ergänzend auf die Nachhaltigkeitsdiskussion und die Bestrebungen zum Erhalt natürlicher Ressourcen hingewiesen.

Größen des Verwaltungsgeschehens (Ressourcenaufkommen und -verwendung). Wir halten diesen Ansatz methodisch für schlüssig und auch für einen in sich widerspruchsfreien Weg zur Lösung des Problems der Generationengerechtigkeit in Verbindung mit der Staatsverschuldung, behaupten aber keineswegs, dass er selbst völlig unproblematisch wäre; er setzt voraus, dass die derzeit noch diskutierten Fragen zum richtigen Zeitpunkt der Veranschlagung/Buchung (Realisation) von Aufwendungen und Erträgen (insbesondere solcher aus Zwangsabgaben) und zur Bewertung (vor allem hinsichtlich einiger für den öffentlichen Sektor typischer Vermögenskategorien wie Natur- und Kulturgüter) methodisch befriedigend und auch hinreichend praktikabel beantwortet werden können; das Vermögen muss nach anerkannten Regeln für Ansatz und Bewertung hinreichend zuverlässig die Potenziale künftiger Nutzungsmöglichkeiten widerspiegeln. Das kann bei einzelnen Vermögenskategorien den Ansatz lediglich von Erinnerungswerten sinnvoll erscheinen lassen.

IV. Verwaltungssteuerung und Wirtschaftlichkeit

In diesem Abschnitt sei einigen Zusammenhängen nachgegangen, die die Brauchbarkeit und den Nutzen der in Gang befindlichen Haushaltsreformen für den laufenden Verwaltungsbetrieb, für dessen Effizienz und Wirtschaftlichkeit betreffen. Als Hintergrund mag die Erfahrung dienen, dass lautstark propagierte Ansätze – z.B. das *planning-programming-budgeting*-System, das *zero-base-budgeting* oder das *sunset*-Konzept – enttäuscht haben bzw. als gescheitert angesehen werden müssen.⁴³ Es ist also primär an die auch „handwerklichen“ Instrumentarien wie Kosten- und Leistungsrechnungen, Wirtschaftlichkeitsrechnungen und Kosten-Nutzen-Analysen zu denken, die zum Teil in einem kameralen Umfeld etwas erschwert werden. Darüber hinaus sollte aber die geänderte Ausrichtung des Haushaltswesens auch eine geänderte Ausrichtung der Verwaltungsführung ermöglichen oder nahelegen, damit verbesserte Erkenntnisse auch das Handeln beeinflussen.

1. Herkömmliche Verwaltungsprinzipien

Neben den oben dargestellten Haushaltsgrundsätzen gelten auch Verwaltungsgrundsätze (-prinzipien), die den Maßstab für das Tätigwerden der (öffentlichen) Verwaltung bilden und im weiteren Sinne auch den Stil der Verwaltung prägen. Oberster Grundsatz ist der der Rechtmäßigkeit/Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, der Bindung der Exekutive an Regeln, die von anderer Seite (dazu legitimierten Staatsorganen) gegeben werden. Das ist besonders sinn-

⁴³ Rürup (1997), S. 48.

fällig im Bereich der Eingriffsverwaltung, die kraft hoheitlicher Befugnis in die Rechte der Bürger eingreift, indem sie etwa ein Tun oder Unterlassen erzwingt oder Zwangsabgaben erhebt; es gilt aber letztlich auch für die Leistungsverwaltung, obwohl hier noch Gestaltungsspielräume bestehen dürften. Peter Eichhorn charakterisiert in dem von ihm herausgegebenen Verwaltungslexikon⁴⁴ dementsprechend das Verhalten der öffentlichen Verwaltung als rechtsstaatlich (was u.E. zwingend ist) und fährt fort, dass es durch Bürokratie geprägt ist, „d.h. durch monokratische Leitung, Amtshierarchie, Kompetenzteilung, Weisungsbefugnis, Instanzenzug, Dienstweg, Regelgebundenheit, Hauptamtlichkeit, Laufbahnprinzip, Prinzip der Schriftlichkeit, Rechenschaftslegung und Kontrolle“; Eichhorn verweist dabei auch darauf, dass eine übertriebene Verrechtlichung zu einer zu großen Regelungsdichte führen kann, die letztendlich die – obwohl durchaus nicht neuen – Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit beeinträchtigen kann.

Die Kontrolle des Verwaltungshandelns (in erster Linie, aber nicht nur, durch Rechnungsprüfungsämter und Rechnungshöfe sowie die Parlamente) muss deshalb primär bei deren Rechtmäßigkeit ansetzen, also Ordnungsmäßigkeitskontrolle sein. Aber sie ist – da ja die Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (historisch in umgekehrter Reihenfolge) nicht erst durch das Streben nach neuer Verwaltungssteuerung entdeckt wurden – auch eine Zweckmäßigkeitskontrolle.⁴⁵ Es sind also auch die organisatorischen und instrumentalen Mittel zu kontrollieren, mit denen die Verwaltung ihre Zwecke zu erreichen versucht, d.h. die ihr gestellten Aufgaben erfüllt hat.

In diesem Kontext ist also (auch) ein neu gestaltetes Haushaltswesen zu sehen. Es sollte bessere Möglichkeiten der Verwaltungssteuerung (und der Verwaltungskontrolle) bieten, und das auf solider, dauerhafter und unspektakulärer Grundlage; damit muss dann auch der gewiss nicht unerhebliche Umstellungsaufwand gerechtfertigt werden können. Wenn damit auch die u.a. von Eichhorn (wie ja auch von vielen anderen) kritisierten Begleiterscheinungen des übermäßig bürokratisierten Verwaltungshandelns gemildert werden könnten, wäre auch das ein Erfolg. Einige uns insofern wesentlich erscheinende Aspekte seien im Folgenden angesprochen.

2. Herkömmliche Instrumente

Einige instrumentale Verwaltungshilfen wurden und werden auch bisher schon im kameralen Umfeld erfolgreich eingesetzt. Insoweit stellt sich also die

44 Eichhorn u.a. (2003), S. 760.

45 Eichhorn (1997); Püttner (2003).

Frage, welche Änderungen das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen bringt oder bringen kann.

(1) *Kosten- und Leistungsrechnungen (KLR)* sind, seitdem Benutzungsgebühren betriebswirtschaftlich zu kalkulieren sind, auch im kameralen Umfeld so weit obligatorisch, dass den Kalkulationsbedürfnissen entsprochen werden kann. Darüber hinaus sind KLR vielfach und nachdrücklich auch als ein Mittel empfohlen worden, in geeigneten Organisationsbereichen den laufenden Verwaltungsbetrieb durch leistungsbezogene Kostennachweise kontrollieren und wirtschaftlicher gestalten zu können.

Aufwendungen, wie sie nach den Reformen im Ergebnishaushalt zu veranschlagen und in der Ergebnisrechnung zu dokumentieren sind, liegen insgesamt deutlich näher bei den Kosten als die Ausgaben des traditionellen Haushaltsrechts (= Auszahlungen); dennoch sind die Aufwendungen nicht vollständig kostengleich, sodass also zum Teil Korrekturen und Überleitungen (z.B. hinsichtlich kalkulatorischer Kostenarten) erforderlich sind. Das systematische Verhältnis von Aufwand zu Kosten sei wie folgt veranschaulicht:

Abbildung 2: Verhältnis Aufwand zu Kosten

Gesamtaufwand der Periode				Kalkulatorische Kosten	
Zweck- fremder Aufwand	Betrieblicher Zweckaufwand der Periode				
	a.o. Zweckaufwand		Ordentlicher Zweckaufwand = Grundkosten	Anders- kosten	Zusatz- kosten
	außerge- wöhnlich	perioden- fremd			
Neutraler Aufwand			Gesamtkosten der Periode		

In dem methodisch integrierten Rechnungssystem der Doppik ist eine KLR ohne nennenswerte Probleme realisierbar. Nur die Doppik ermöglicht erst eine aussagefähige KLR, da diese auch alle Vermögensgegenstände und Schulden sowie deren Wertänderungen erfasst – dies auch unabhängig davon, ob die Kosten und Leistungen abweichend vom pagatorischen Ansatz bewertet werden.⁴⁶ Vergleichbare Informationen ließen sich durch eine KLR in der Kameralistik nur ansatzweise durch umfangreichere und kostenintensivere Anpassungsvorgänge und Nebenrechnungen erreichen.

46 Buchholtz (2000).

Soweit Kostenrechnungen nicht der Kalkulation extern zu erhebender Entgelte dienen, sondern (primär) der Überwachung laufender wirtschaftlicher Verwaltungsführung, mögen sie bei Nutzung der Möglichkeiten des neuen Haushaltsrechts auch zum Teil entbehrlich werden. Die vorgesehenen produkt-(gruppen)-orientierten Haushaltsgliederungen und die Zulassung sog. interner (Teil-)Budgets gestatten den rechnerischen Nachweis von – jeweils zu definierenden – Kosten-(Aufwand-) und Leistungsbereichen innerhalb des Ergebnishaushalts und der Ergebnisrechnung; dass dabei Kosten, die nicht aufwand-identisch sind (s. obiges Schaubild), nicht erfasst werden, dürfte hier eine zu vernachlässigende Informationslücke sein. Hingewiesen sei darauf, dass andererseits über interne Leistungsverrechnungen auch innerhalb der Ergebnisrechnung haushaltsrechtskonform eine weitreichende Vollständigkeit der Information erreichbar ist. Die Ergebnisrechnungen – und zwar sowohl für den Gesamthaushalt als auch für Teilhaushalte – schaffen Erkenntnismöglichkeiten für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit, die zwar nicht völlig denen von Kosten- und Leistungsrechnungen entsprechen, aber doch deutlich über die der Kameralistik hinausgehen.⁴⁷

(2) Im Gegensatz zur periodisch zu führenden – ergänzend auch auf Leistungseinheiten/Kostenträger zu beziehenden – KLR sind *Wirtschaftlichkeitsrechnungen* und *Kosten-Nutzen-Analysen* (die auch nicht-monetäre Größen erfassen) objekt- bzw. projektbezogen; damit sind sie also weniger abhängig von der Systematik eines konkret zu führenden Rechnungswesens. Dennoch und obwohl sie im Haushaltsrecht „für geeignete Fälle“ empfohlen werden, scheinen systematisch durchgeführte Rechnungen und Analysen nicht zu einer Selbstverständlichkeit in der Verwaltungspraxis geworden zu sein.⁴⁸

Zur Sachproblematik: Trotz einiger Besonderheiten – insbesondere Fehlen einer Renditeorientierung und vielfach auch Unmöglichkeit der Zurechnung von Erträgen/Einnahmereihen zu einem Investitionsobjekt – ist es herrschende Meinung, dass die einschlägigen betriebswirtschaftlichen Methoden übertragbar und anwendbar sind; erforderliche Anpassungen können z.B. darin bestehen, dass im Rechenmodell nicht ein Barwert kapitalisierter Überschüsse (Kapitalwert) maximiert, sondern der Barwert der Ausgaben minimiert wird. Auch die Zweckmäßigkeit der Anwendung sog. dynamischer Rechenmethoden, die die Zinseszinsseffekte einbeziehen, wird wegen der Einbindung des öffentlichen Sektors in ein ökonomisch geprägtes Umfeld methodisch nicht in Frage gestellt.

47 Streitferdt (2000).

48 Laux (1993), S. 354.

Damit waren grundsätzlich auch bisher schon die Voraussetzungen für die Nutzung dieser Analysemodelle als Entscheidungsgrundlagen gegeben. Das neue – nach fast allen Vorschlägen und vorliegenden Reformen erweiterte und integrierte – öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen verbessert nun hierfür noch aufgrund seiner systembedingten Vollständigkeit die Datenbasis, kann also auch hier Erleichterungen bringen.

Das gilt im Übrigen auch für ein Entscheidungsfeld, das in den letzten Jahren zunehmend praktische Relevanz erlangt hat: die Frage nach der wirtschaftlichen Vorteilhaftigkeit öffentlich-privater Partnerschaften. Hier sind zwar abhängig von den jeweiligen Sachverhalten besondere Gegebenheiten im Modell zu berücksichtigen; methodisch-systematisch handelt es sich aber um Anwendungsfälle für Wirtschaftlichkeitsrechnungen und Kosten-Nutzen-Analysen.

3. Neue Gestaltungsprinzipien und Instrumente

Mit den derzeit eingeleiteten und auch teils schon Gesetz gewordenen Reformen werden nicht nur punktuelle Verbesserungen, sondern auch Systemänderungen angestrebt. Im instrumentalen Bereich – Haushalts- und Rechnungswesen – ist dies offensichtlich; aber mit der dadurch erweiterten und verbesserten Informationsbasis sollen der Verwaltung auch neue Möglichkeiten eröffnet werden, und der Stil und die Prinzipien der Verwaltung sollen sich wandeln. Anders formuliert: Die oben zitierte stichwortartige Charakterisierung der (öffentlichen) Verwaltung durch Peter Eichhorn soll in Teilen verändert werden; das Prinzip der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns aber ist selbstverständlich unabdingbar. Angestrebt werden:

- eine geringere Hierarchiegebundenheit,
- eine Dezentralisierung von Kompetenzen und Verantwortung,
- eine Flexibilisierung der bürokratischen Abläufe,
- eine größere Effizienz und Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns.

Dabei dürfen das Demokratieprinzip – die grundsätzliche Dominanz der Parlamente/Gemeinderäte mit ihrem Budgetrecht – und die Regeln des Haushaltskreislaufs, in den die Zuständigkeiten im Einzelnen eingegliedert sind, nicht aufgegeben werden. Die internationalen Standards, die im Wesentlichen die Rechnungslegung [*accounting, financial reporting*] im öffentlichen Sektor und zum Teil die Rechenschaftslegung [*accountability*] behandeln, haben diese Aspekte des Wandels im Wesentlichen ausgespart, stehen dem aber keineswegs entgegen.

Dem Wandel, mit dem eine solche Systemänderung ohne Aufgabe unverzichtbarer Prinzipien realisiert werden soll, dienen Bestrebungen im Rahmen des „*New Public Management*“ bzw. „Neuer Steuerungsmodelle“⁴⁹; hierzu gehören insbesondere:

- Ergänzung der bisher im Vordergrund stehenden Input-(Ausgaben-) Orientierung durch eine Leistungs- bzw. Produkt-(Output-)Orientierung,
- Ausdehnung dieser – u.E. systembedingt zwingenden – Sicht durch optionale und partielle Wirkungsanalysen⁵⁰,
- organisatorische Dezentralisierung in Verbindung mit den neuen Regeln der Haushaltsgliederung, wobei diese neuen Gliederungskriterien nicht ausschließlich bei Produktmerkmalen anknüpfen müssen (dies wohl auch nicht können), sondern auch internen Organisationserfordernissen zu folgen haben⁵¹,
- Steuerung der dezentralen Einheiten über Ziel- und Leistungsvereinbarungen („Kontraktmanagement“)⁵²,
- Einführung sog. interner Budgets, durch die die externen Budgets – zum Teil – mit gesonderten Budget-Verantwortlichkeiten heruntergebrochen werden⁵³,
- Flankierung der Maßnahmen zur Dezentralisierung durch Einrichtung einer zentralen Steuerungs- und Controllingeinheit und Aufbau eines abgestimmten Berichtswesens⁵⁴,
- teilweise Modifikation von Haushaltsgrundsätzen, z.B. in Verbindung mit internen Budgets der Grundsätze der Einzelveranschlagung und der Gesamtdeckung (Non-Affektation).

Sicherlich gibt es in der öffentlichen Haushaltswirtschaft auch Bereiche, in denen die Auszahlungen/Aufwendungen ihrer Art nach wenig aussagen über die Leistungen der jeweiligen Verwaltungseinheiten und über die Wirtschaftlichkeit und Effizienz des Verwaltungshandelns. Dies gilt insbesondere bei Transferzahlungen – etwa sozialer Art – und anderen Erträgen und Aufwendungen, die in solchen Verwaltungseinheiten nicht beeinflusst werden können bzw. den Charakter durchlaufender Posten haben. Insoweit sind gesonderter Nachweis und gesonderte Analyse erforderlich.

49 *Buschor (2000); Reichard (2003); Schuppert (2006); FEE (2006).*

50 *Berens u.a. (2004), S. 323.*

51 *KGSt (1991); Seikel (2000); Meyer (2001).* Hinweise zur Gliederung enthalten sowohl die IMK-Empfehlungen – s. *IMK (2003)*, Anlage 6 – als auch die Reformregelungen in den Bundesländern.

52 Siehe modellhaft *Deckert (2006).*

53 *Grommas (2005).*

54 *Budäus/Buchholtz (1997).*

Für das Haushaltswesen ist aber das Konzept einer outputorientierten Ressourcenverantwortung – im Gegensatz zum Geldverbrauchskonzept – der am meisten erfolgversprechende diskutierte und auch in die Reformgesetzgebung eingegangene Ansatz. Grundlage der Bewilligung von Mitteln ist hierbei die Beauftragung mit zu erbringenden Leistungen oder Produkten (das können auch interne, innerhalb der Kommune weiter zu verrechnende Produkte sein) durch Kontrakte zwischen der Politik und der Verwaltung bzw. den Verwaltungseinheiten und nicht länger die Beantragung und Veranschlagung nach Haushaltsstellen. Das politische Zielprogramm wird sachlich konkretisiert in ein Leistungs- bzw. Produktportfolio transformiert. Ein Haushaltswesen, das neben Finanzgrößen auch Leistungs- und Produktziele abbildet, wird erheblich aufgewertet; es wird sich von der Mittelverwaltung zur Leistungs- und Produktplanung entwickeln. Der in Abschnitt I.2. angesprochene Prozess des Haushaltskreislaufs wird sich nicht grundsätzlich ändern; Produktgliederung und interne (Teil-)Budgets erfordern jedoch eine korrespondierende mehrdimensionale Gliederung. Dies sollte einhergehen mit der Ausbildung von produkt-(gruppen-)bezogenen verdichteten Indikatorensystemen (Ziel- und Ergebnisblättern, z.B. *balanced scorecards*) und eines umfassenden Controllings.⁵⁵

Die Bewährung dieser Reformen steht noch aus; sie sollten aber nicht als bloßer Nebeneffekt der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens angesehen werden, sondern als wesentliche und gleichwertige Reformziele.

V. Schlussbemerkung

Die wesentlichen Feststellungen dieses Beitrags seien wie folgt zusammengefasst:

- Die Reform des öffentlichen Haushaltswesens wird weitgehend durch die ebenfalls reformierte, erweiterte und integrierte öffentliche Rechnungslegung bestimmt.
- Die neuen Komponenten – ertrags- und aufwandsorientierte Ergebnisrechnung, Erfassung von Vermögen und Schulden – bringen neue Erkenntnismöglichkeiten und verbessern die Qualität der Haushaltsplanung.
- Das Demokratieprinzip und das parlamentarische Budgetrecht werden durch die verbesserten Informationen eher gestärkt als beeinträchtigt. Der Haushaltskreislauf bleibt erhalten, wird aber im Informationsgehalt erweitert und differenziert. Die güterwirtschaftliche (leistungswirtschaftliche) Sphäre des öffentlichen Haushaltswesens wird jetzt ausdrücklich berücksichtigt.

⁵⁵ *Gemeinschaftsprojekt (2006)*, Kap. 11.

- Eine hinsichtlich des Buchungsstils hybride Lösung – erweiterte Kameralistik mit Nebenrechnungen – liefert zwar im Vergleich mit rein kameralen Systemen verbesserte Lösungen, kann aber wegen der nichtintegrierten Verknüpfung zweier Rechnungssysteme nur als suboptimal bewertet werden.
- Die in einigen Ländern eingeräumte Optionsmöglichkeit für die Beibehaltung des bisherigen kameral geprägten Systems oder den Übergang auf die doppische Lösung mag zwar örtlich erwünscht sein, bringt aber aus übergreifender Sicht eine eher bedenkliche Zersplitterung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Es ist damit zu rechnen, dass ein Teil der Kommunen den Reformen ausweichen wird.
- Die Haushaltsgrundsätze behalten ihre Geltung und ihre Bedeutung. Die Grundsätze der sachlichen und zeitlichen Spezialität sowie der Gesamtddeckung werden flexibilisiert; der Grundsatz des Haushaltsausgleichs wird durch seine Bezugnahme auf den Ergebnishaushalt inhaltlich erweitert. Das Kassenwirksamkeitsprinzip wird auf den Finanzhaushalt beschränkt und für den Ergebnishaushalt durch den Periodisierungsgrundsatz ergänzt. Diese Änderungen sind positiv zu bewerten.
- Die erweiterten und verbesserten Informationsmöglichkeiten liefern eine in sich konsistente und systematisch vollständige Datenbasis für die Ermittlung und Beurteilung der öffentlichen Verschuldung. Das in einigen Reformgesetzen postulierte Überschuldungsverbot ist methodisch schlüssiger als bisherige Ansätze zur Begrenzung der Kreditaufnahme.
- Damit wird auch eine schlüssige Grundlage für die Definition des Ziels der Generationengerechtigkeit – soweit es das Problem der Staatsverschuldung angeht – und für deren Realisierung geschaffen.
- Die Neudefinition des Ergebnisausgleichs und der Nachweis des Eigenkapitals sowie seiner Veränderungen verbessern auch die Informationsbasis für ggf. erforderliche Haushaltssicherungskonzepte.
- Verbessert wird auch die Datenbasis für Kostenrechnungen, Wirtschaftlichkeitsrechnungen und Kosten-Nutzen-Analysen – Instrumente, die auch bisher schon genutzt wurden.
- Grundlegend neu sind die produktorientierte und damit leistungsorientierte Haushaltsgliederung und die hiermit zusammenhängende Möglichkeit der Bildung interner Budgets. Dadurch lassen sich mehr Flexibilität, eine mehr dezentral ausgerichtete Verwaltungssteuerung und – hoffentlich – eine Auflockerung hierarchiegebundener bürokratischer Verwaltungsstrukturen erreichen.
- Damit werden die instrumentalen Voraussetzungen für die Realisierung Neuer Steuerungsmodelle deutlich verbessert.

– Literaturverzeichnis

- Arnold (2006):** Walter Arnold, Neue Verwaltungssteuerung in Hessen – Eine Zwischenbilanz, in: „move – Moderne Verwaltung“, Nr. 4, 2006.
- Berens u.a. (2004):** Wolfgang Berens u.a., Outcome-orientiertes Management in der öffentlichen Verwaltung: Evolutionspfade zu einem wirkungsorientierten Controlling, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Jg. 2004, S. 323-341.
- Berens u.a. (2005):** Wolfgang Berens, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder u. Hannes Streim, Eckpunkte für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Integrierten Verbundrechnung (IVR), in: Die Wirtschaftsprüfung, Nr. 16, 2005, S. 887-890.
- Bernhardt (1999):** Horst Bernhardt, Kommunales Haushaltsrecht NRW, 13. Aufl., Witten 1999.
- Blasius/Jahnz (1996/1997):** Hans Blasius u. Eduard Hans Jahnz, Staatsschulden, in: Verwaltung und Management, Jg. 1996, S. 283, 356, u. Jg. 1997, S. 31.
- BMF (2006):** Bundesministerium der Finanzen, Das System der öffentlichen Haushalte, Berlin 2006.
- Bolsenkötter u.a. (2000):** Heinz Bolsenkötter u.a., Integriertes öffentliches Rechnungswesen – Konzeption einer Neugestaltung der Rechnungslegung und des Rechnungswesens öffentlicher Gebietskörperschaften, Frankfurt a.M. 2000.
- Bolsenkötter (2005):** Heinz Bolsenkötter, Öffentliche Verschuldung und neues (integriertes) öffentliches Rechnungswesen, in: Arnim Goldbach u.a. (Hrsg.), Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, Frankfurt a.M. 2005, S. 165-180.
- Buchholtz (2000):** Klaus Buchholtz, Verwaltungsmodernisierung durch Kosten- und Leistungsmanagement – Konzeptionelle Eckpunkte einer Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) für ein New Public Management, in: Dietrich Budäus, Willi Küpper, Lothar Streitferdt (Hrsg.), Neues öffentliches Rechnungswesen – Stand und Perspektiven, Wiesbaden 2000, S. 387-405.
- Budäus (2000):** Dietrich Budäus, Vom neuen Kommunalen Rechnungswesen zum öffentlichen Management-Informationssystem, in: Verwaltung und Management, Nr. 2, 2000, S. 68-76.
- Budäus/Buchholtz (1997):** Dietrich Budäus u. Klaus Buchholtz, Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 1997, S. 322-337.
- Bürgerschaft Hbg (2003):** Bürgerschaft der Freien und Hansestadt Hamburg, Mitteilung des Senats an die Bürgerschaft „Einführung der Kaufmännischen Buchführung in der Verwaltung, Bürgerschafts-Drs. 17/3161 v. 05.08.03.

- Buschor (2000):** Ernst Buschor, Das Rechnungswesen im New Public Management, in: Dietrich Budäus, Willi Küpper, Lothar Streitferdt (Hrsg.), Neues öffentliches Rechnungswesen – Stand und Perspektiven, Wiesbaden 2000, S. 19-57.
- Deckert (2006):** Roland Deckert, Steuerung von Verwaltungen über Ziele, Konzeptionelle Grundlagen unter besonderer Berücksichtigung des Neuen Steuerungsmodells, Diss. Hamburg 2006.
- Eichhorn (1997):** Peter Eichhorn, Innovative Konzepte für Prüfung und Organisation von Rechnungshöfen in: Udo Müller (Hrsg.), Haushaltsreform und Finanzkontrolle, Baden-Baden 1997, S. 53-64.
- Eichhorn u.a. (2003):** Peter Eichhorn u.a. (Hrsg.), Verwaltungslexikon, 3. Aufl. Baden-Baden 2003.
- FEE (2006):** Fédération des Experts Comptables Européens, The New Public Management – A Perspective for Finance Practitioners, Brüssel 2006.
- FEE (2007):** Fédération des Experts Comptables Européens, Accrual Accounting in the Public Sector, Brüssel 2007.
- Gemeinschaftsprojekt (2006):** Saarländisches Gemeinschaftsprojekt, Neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen für das Saarland, Schlussbericht, Saarbrücken 2006.
- Grommas (2005):** Dieter Grommas, Wertdimensionen in internen Budgets öffentlicher Betriebe und Verwaltungen, in: Arnim Goldbach u.a. (Hrsg.), Entwicklungslinien und Problemschwerpunkte der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, Frankfurt a.M. 2005, S. 139-163.
- HCC (2007):** Hessisches Competence Center für Neue Verwaltungssteuerung, Reform des Rechnungs- und Haushaltswesens in Hessen, Internet-Information des Hessischen Ministers für Finanzen, 2007.
- Heun (2002):** Werner Heun, Legislatorische Schranken der Staatsverschuldung – Möglichkeiten und Grenzen der gesetzlichen Konkretisierung der verfassungs- und europarechtlichen Verschuldungsgrenzen, in: Manfred Eibelshäuser (Hrsg.), Finanzpolitik und Finanzkontrolle – Partner für Veränderung, Baden-Baden 2002, S. 37-46.
- Heun (2006):** Werner Heun, Staatsverschuldung, in: Werner Heun u.a. (Hrsg.), Evangelisches Staatslexikon – Neuausgabe, Stuttgart 2006, Sp. 2337-2340.
- IDW (2001):** Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW), IDW ERS ÖFA 1: Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 2001, S. 1405-1416.
- IFAC (2006):** Siehe Allgemeines Literaturverzeichnis (S. 315 ff.)

- IFRS (2006):** International Accounting Standards Board, International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs), London 2006.
- IMK (2003):** Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (mit Anlagen) am 21.11.2003 in Jena.
- Isensee (1997):** Josef Isensee, Verfassungsrechtliche Würdigung der Schuldengrenze nach Artikel 115 GG – Implikationen der Finanzkontrolle, in: Udo Müller (Hrsg.), Haushaltsreform und Finanzkontrolle, Baden-Baden 1997, S. 111-137.
- KGSt (1991):** Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt), Dezentrale Ressourcenverantwortung: Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell, Bericht 12/1991, Köln 1991.
- KGSt (1997):** Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt), Auf dem Weg in das Ressourcenverbrauchskonzept, Die kommunale Bilanz – Erste Überlegungen und Empfehlungen, Bericht 7/1997, Köln 1997.
- Laux (1993):** Eberhard Laux, Vom Verwalten – Beiträge zur Staatsorganisation und zum Kommunalwesen, Baden-Baden 1993.
- Lüder (1998a):** Klaus Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushaltswesens, Stuttgart 1998.
- Lüder (1998b):** Klaus Lüder, Verpaßte Chance – Das Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz vom 22.12.1997 und seine Konsequenzen für die Reform des öffentlichen Rechnungswesens, in: Die Öffentliche Verwaltung, Jg. 1998, S. 285-287.
- Meyer (2001):** Uli Christian Meyer, Das Neue Steuerungsmodell – Vereinbarkeit mit dem Demokratieprinzip und kommunalverfassungsrechtliche Zulässigkeit, Sankt Ingbert, 2001.
- Modellprojekt (2003):** Modellprojekt „Doppischer Kommunalhaushalt in NRW“ (Hrsg.), Neues Kommunales Finanzmanagement. Betriebswirtschaftliche Grundlagen für das doppelte Haushaltsrecht, 2. Aufl., Freiburg u.a. 2003.
- Püttner (2003):** Günter Püttner, Verwaltungskontrolle, in: *Eichhorn u.a. (2003)* S. 1130-1132.
- Reichard (2003):** Christoph Reichard, „New Public Management“ als Auslöser zunehmender Ökonomisierung der Verwaltung, in: Jens Harms u. Christoph Reichard (Hrsg.), Die Ökonomisierung des öffentlichen Sektors: Instrumente und Trends, Baden-Baden 2003, S. 119-143.
- Rürup (1997):** Bert Rürup, Notwendigkeit und Probleme effizienz-orientierter Budgetreformen, in: Udo Müller, Haushaltsreform und Finanzkontrolle, Baden-Baden 1997, S. 43-52.
- Rürup (2002):** Bert Rürup, Staatsverschuldung in einer alternden Gesellschaft in: Manfred Eibelshäuser (Hrsg.), Finanzpolitik und Finanzkontrolle – Partner für Veränderung, Baden-Baden 2002, S. 23-35.

- Schuppert (2006):** Gunnar Folke Schuppert, Steuerung, Steuerungsmodelle, in: Werner Heun u.a. (Hrsg.), Evangelisches Staatslexikon – Neuausgabe, Stuttgart 2006, Sp. 2383-2390.
- Seikel (2000):** Rolf Seikel, Der Finanzminister bei der outputorientierten Haushaltssteuerung, in: Die Öffentliche Verwaltung, Jg. 2000, S. 525-534.
- Starzacher (1997):** Karl Starzacher, Verfassungsrechtliche Würdigung der Neuverschuldungsgrenze nach Art. 115 GG und ihre Implikationen für die Finanzpolitik, in: Udo Müller (Hrsg.) Haushaltsreform und Finanzkontrolle, Baden-Baden 1997, S. 139-162.
- Streitferdt (2000):** Lothar Streitferdt, Das Neue Kommunale Rechnungswesen als Instrument zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und der Wertschöpfung im öffentlichen Sektor, in: Dietrich Budäus, Willi Küpper, Lothar Streitferdt (Hrsg.), Neues öffentliches Rechnungswesen – Stand und Perspektiven, Wiesbaden 2000, S. 271-299.
- Vogelpoth (2004a):** Siehe Allgemeines Literaturverzeichnis (S. 315 ff.).
- Weimar (2002):** Karlheinz Weimar, Status quo und Wege zur Begrenzung der Staatsverschuldung, in: Manfred Eibelshäuser (Hrsg.), Finanzpolitik und Finanzkontrolle – Partner für Veränderung, Baden-Baden 2002, S. 47-62.
- Wendt (1994):** Rudolf Wendt, Haushaltsrechtliche und gemeindewirtschaftsrechtliche Hemmnisse der kommunalen Aufgabenerfüllung, in: Der Landkreis, Jg. 1994, S. 263.