

REFORM DES ÖFFENTLICHEN HAUSHALTS- UND RECHNUNGSWESENS IN DEUTSCHLAND

Von Dietrich Budäus, Hamburg

I. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland befindet sich in einem fundamentalen Umbruch¹. Dabei ist die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens Teil der weltweiten Bewegung eines generellen Wandels von der bürokratischen Verwaltungssteuerung hin zu einer stärkeren Managementorientierung, wie sie im *Public Management* bzw. im *New Public Management* zum Ausdruck kommt². Diese Entwicklung ist in Deutschland seit Anfang der 1990er Jahre geprägt durch das so genannte Neue Steuerungsmodell der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt)³. Wesentliche Strukturmerkmale und Steuerungsprinzipien dieses Reformansatzes sind unmittelbar mit einem

¹ K. Lüder, Dokumentation Eröffnungsbilanz – Pilotprojekt Stadt Uelzen, 2003; K. Lüder / R. Jones (eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, 2003; K. Lüder, *Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen*, 2001; ders., *Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens*, 2. Aufl. 1999; ders. (Hrsg.), *Das neue öffentliche Rechnungswesen*, 1993; ders. (Hrsg.), *Entwicklungsperspektiven des öffentlichen Rechnungswesens*, 1986; D. Budäus / C. Behm / B. Adam, *Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland*, Verwaltung und Management, 2005, S. 49; D. Budäus / E. Mundhenke / J. Seggelke / H. G. Meißler, in: Meurer / Stephan (Hrsg.), *Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung*, 2005, S. 691; D. Budäus / W. Küpper / L. Streitferdt (Hrsg.), *Neues öffentliches Rechnungswesen – Stand und Perspektiven*, 2000; D. Budäus / P. Gronbach (Hrsg.), *Umsetzung neuer Rechnungs- u. Informationssysteme in innovativen Verwaltungen*, 1999; B. Adam, *Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS)*, 2004; I. Srocke, *Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften unter Berücksichtigung von HGB, IAS / IFRS und IPSAS*, 2004; H. Brixner / J. Harms / H. W. Noe, *Verwaltungs-Kontenrahmen*, 2003; H. Bolsenkötter, *Integriertes öffentliches Rechnungswesen*, 2000.

² Vgl. D. Reichard, in: König / Siedentopf (Hrsg.), *Public Administration in Germany*, 2001, S. 541; D. F. Kettl, *The Global Public Management Revolution*, 2000; K. Schedler / I. Proeller, *New Public Management*, 2000; D. Budäus / P. Conrad / G. Schreyögg, *New Public Management*, 1998; D. Budäus, *Public Management*, 4. Aufl. 1994; C. Reichard, *Umdenken im Rathaus*, 1994.

³ *Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung (KGSt)*, *Dezentrale Ressourcenverantwortung. Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell*, KGSt-Bericht Nr. 12 / 91, 1992; *dies.*, *Das neue Steuerungsmodell. Begründungen. Konturen. Umsetzungen*, KGSt-Bericht Nr. 5 / 93, 1993; *dies.*, *Das neue Steuerungsmodell. Definition und Beschreibung von Produkten*, KGSt-Bericht Nr. 8 / 94, 1994.

neuen Haushalts- und Rechnungswesen verbunden. Darüber hinausgehend zeigt sich inzwischen, dass ein neues Haushalts- und Rechnungswesen in weiten Bereichen als Grundlage und Voraussetzung der übrigen Reformelemente anzusehen ist⁴.

Nicht zuletzt resultiert die Dominanz der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens aus der anhaltenden Finanzkrise in Deutschland, die mit stark abnehmenden Handlungsspielräumen zu einem wachsenden Krisenaktivismus des öffentlichen Sektors führt. Nicht mehr verfassungskonforme Haushalte und Haushaltssicherungskonzepte haben den – notwendigen – Druck für grundlegende Reformen erzeugt. So wird vor allem seitens der Politik in der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens ein wesentlicher Beitrag gesehen, langfristig die öffentliche Verschuldung abzubauen und notwendige Handlungs- und Gestaltungsspielräume zurück zu gewinnen.

Eng verbunden mit der Finanzkrise ist die Forderung nach intergenerativer Gerechtigkeit. Zunehmend zeichnet sich ab, dass die nachfolgenden Generationen in ganz erheblichem Maße mit den Folgewirkungen der Handlungen und Entscheidungen der jetzigen Generation belastet werden. Ursächlich hierfür sind sowohl die Verschuldung der öffentlichen Gebietskörperschaften in einer auf Dauer nicht mehr vertretbaren Größenordnung als auch die Vernachlässigung der systematischen Erfassung und Dokumentation von Verbindlichkeiten. Letzteres bezieht sich auf jene Verbindlichkeiten, die nicht als Geldschulden in einer Periode entstehen. Beispielhaft sei hier auf die Verpflichtung für Pensionszahlungen verwiesen, die während der aktiven Tätigkeit eines Beamten entstehen und zukünftige Verbindlichkeiten darstellen.

Während die Geldschulden der öffentlichen Gebietskörperschaften in einer Größenordnung von 1,40 Billionen € anzusetzen sind, werden die von der nächsten Generation zu tragenden tatsächlichen Verpflichtungen auf rund 5 Billionen € beziffert oder als ein Mehrfaches des Sozialprodukts angegeben.

Schließlich ist davon auszugehen, dass die internationalen Reformentwicklungen im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen⁵ ganz wesentliche Anpassungsmaßnahmen und Umstrukturierungen auf nationaler Ebene erfordern, d. h. sowohl auf kommunaler Ebene als auch auf Staatsebene in Deutschland. Es existiert ein zunehmender Bedarf für vergleichbare Informationen von Regionen und Staaten auf internationaler Ebene und hier insbesondere auf EU-Ebene. Dabei ist zu beobachten, dass die staatliche

⁴ Vgl. hierzu auch die Beiträge in *W. Jann u. a., Status-Report Verwaltungsreform, 2004*.

⁵ Vgl. hierzu die einzelnen Beiträge in *K. Lüder / R. Jones (eds.), Reforming governmental accounting (FN 1)*.

Ebene der kommunalen Ebene mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung folgt⁶. Die Anpassungs- und Harmonisierungsbedarfe ergeben sich aber auch 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. Dies bezieht sich beispielsweise auf die Berücksichtigung von zukünftigen Pensionszahlungen, die Einbeziehung von Schattenhaushalten, die Verschuldung öffentlicher dezentraler Einheiten, die Berücksichtigungen von Bürgschaften u.a.m. Auch das zunehmende teilweise bereits praktizierte Rating von Gebietskörperschaften wird nicht ohne Einfluss auf die Tendenz zur Entwicklung von Mindeststandards für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen bleiben.

Schließlich verstärken sich die konkreten direkten Harmonisierungsbestrebungen durch das *Public Sector Committee (PSC)* der *International Federation of Accounting (IFAC)*, das als einheitliche weltweite Orientierung für den öffentlichen Sektor die *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* in Anlehnung an die *International Financial Reporting Standards (IFRS)* erarbeitet hat. Auch wenn die IPSAS noch zu wenig konzeptionell auf den öffentlichen Sektor ausgerichtet und noch stark durch den privatwirtschaftlichen Sektor geprägt sind, ist deren Standardisierungswirkung auf internationaler Ebene unverkennbar⁷.

Vor dem Hintergrund dieser hier skizzierten Einflussgrößen und Treibern der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens sollen im Folgenden ausgehend von der klassischen Kameralistik zunächst die unterschiedlichen Teilbereiche der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens systematisiert und gekennzeichnet werden. Hierauf aufbauend wird dann die Integrierte Verbundrechnung als umfassendes Reformkonzept dargestellt, ein Konzept, das sich als Bezugsrahmen für die zukünftige notwendige Entwicklung immer stärker in Wissenschaft und Praxis durchsetzt. Anschließend werden die Reformansätze auf Bundesebene, bei den Ländern und auf kommunaler Ebene gekennzeichnet und in diesen Bezugsrahmen eingeordnet. Die Studie schließt mit einem zusammenfassenden Ausblick.

⁶ Ein anschauliches Beispiel hierfür ist die Schweiz, wo die Umstellung des Rechnungswesens auf Bundesebene sich zurzeit vollzieht mit einem „Timelag“ gegenüber der kommunalen Ebene von mehr als 20 Jahren. Die Anpassungs- und Harmonisierungsbedarfe ergeben sich aber auch aus dem Zusammenwachsen von Wirtschaftsräumen.

⁷ Vgl. hierzu auch B. Adam, Internationale Rechnungslegungsstandards (FN 1).

II. Das klassische kamerale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen

Das klassische öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen ist die Kameralistik. Es handelt sich hierbei um ein System zur Planung und Dokumentation der Geldmehrung in Form von Einnahmen und des Geldverbrauchs in Form von Ausgaben während einer Haushaltsperiode. Dieses System ist rein zahlungs- und inputorientiert sowie durch eine enge sachliche und zeitliche Bindung der Haushaltsansätze geprägt, der so genannten sächlichen und zeitlichen Zweckbindung der Mittel.

Historisch resultiert der besondere Stellenwert der Kameralistik aus zwei wesentlichen Einflussgrößen. Zum einen gewann die Kameralistik als das öffentliche Rechnungswesen prägende System in jener Epoche an Bedeutung, in der es um die „Fürstenwohlstandslehre“ ging⁸. Der Reichtum eines Landes (Fürstentum) wurde als von der Zahl der Menschen und der Größe des Staatsschatzes abhängig gesehen. In dieser Epoche (ca. 1500 bis 1750), dem Kameralismus, führte die vermutete Abhängigkeit – in heutiger Terminologie: die volkswirtschaftliche Wohlfahrt – von den öffentlichen Finanzen (im Sinne der Eigenfinanzierung) des Staates zu einer Verwaltungsbuchführung als reine Kassenrechnung. Es ging um die Staatsfinanzen als wichtiges Instrument der volkswirtschaftlichen Wohlfahrt und damit um reine Geldeinnahmen und Geldausgaben. Für deren Erfassung war zunächst ein ungegliedertes Kassenbuch die Grundlage⁹.

Die zweite wesentliche Einflussgröße resultierte aus der Entstehung und Entwicklung des Budgetrechts, das höchste Recht der Legislative im Verlauf der historischen Entwicklung parlamentarischer Demokratien. Budgetrecht bedeutet Kontrolle von Staat und Verwaltungen durch die Kontrolle und Bewilligung von Einnahmen und Ausgaben der Exekutive durch die Legislative. Hieraus erklärt sich dann auch, dass die inhaltliche Ausprägung des Verwaltungsrechnungswesens im Zeitablauf immer stärker durch einen formaljuristischen Kontrollaspekt geprägt wurde. Die sächliche und zeitliche Zweckbindung von Ausgaben- und Einnahmenansätzen ist hierfür ein anschauliches Beispiel. Auch der Versuch, die öffentlichen Betriebe Anfang des vergangenen Jahrhunderts über die Betriebskameralistik in dieses kamerale Kontrollsystem einzuordnen, ist hier zu erwähnen. Dabei zeigte sich allerdings sehr bald, dass die Leistungsfähigkeit der Betriebskameralistik im Vergleich zu anderen, bereits im privatwirtschaftlichen Sektor praktizierten Rechnungssystemen in Frage gestellt wurde¹⁰.

⁸ K.-H. Hansmeier, in: Ehrlicher / Isenwein-Rothe / Jürgensen / Rose (Hrsg.), Kompendium der Volkswirtschaftslehre, 1967, S. 15.

⁹ Vgl. zu unterschiedlichen Phasen der Entwicklung der Kameralistik auch E. Walb, Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe, 1926; N. Monsen, Verwaltung und Management, 2005, S. 19; vgl. auch K. Lüder, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen (FN 1), S. 7, und die dort angegebene ältere Literatur.

Die Stärke des kameralen Systems liegt in der systematischen und flächendeckenden Erfassung und Dokumentation aller Ein- und Auszahlungen während einer Haushaltsperiode. Demgegenüber weist das System gravierende, den Anforderungen an eine moderne Haushaltswirtschaft nicht entsprechende Nachteile auf. Diese liegen in der engen und zeitlichen Bindung der Haushaltsansätze, in seiner Zahlungsorientierung und in der Inputorientierung. Die Kameralistik enthält keine Informationen über den nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch in einer Periode, wie er z. B. systematisch in Form von Abschreibungen und Pensionsrückstellungen berücksichtigt werden müsste. Die Kameralistik enthält ebenfalls keine Informationen über den Output, d. h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen. Im zahlungsorientierten kameralen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen fehlt eine vollständige Vermögensrechnung, in der sämtliche Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft nachgewiesen werden. Ein vollständiges und der Realität entsprechendes Bild der finanziellen Lage einer Gebietskörperschaft und ihrer Veränderung während einer Haushaltsperiode kann auf der Grundlage des kameralen Systems nicht ermittelt werden. Hinzu kommt, dass Gebietskörperschaften heute durch sehr heterogene dezentrale, rechtlich weitgehend selbstständige, überwiegend auch privatrechtliche Organisationsformen mit eigenem Planungs- und Rechnungssystem gekennzeichnet sind. Entsprechend erfordert die Gewinnung eines vollständigen Überblicks über die finanzielle Lage eine Konsolidierung der dezentralen ausgegliederten Einheiten einschließlich der Kernverwaltung. Solange aber für die Kernverwaltung das kamerale System für Planung und Rechnungslegung gilt, ist eine notwendige Konsolidierung nicht möglich, und damit wird auch der notwendige Einblick in die tatsächliche finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft unmöglich.

Das kamerale, allein auf den Geldverbrauch ausgerichtete öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen ist eine wesentliche Erklärungsgröße für die Entstehung und Kumulierung der aktuellen Finanzkrise der Gebietskörperschaften während der vergangenen ca. 30 Jahre. Es ist ein den staatlichen Missbrauch förderndes Instrumentarium, um die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft zu Lasten der folgenden Generationen zu verschleiern¹⁰. Das kamerale System fördert Konsumausgaben zu Lasten investiver Ausgaben. Dies führt zwangsläufig zu einem schleichen-

¹⁰ So findet sich etwa bei Walb (FN 9), S. 225, im Jahr 1926 die Aussage: „Wer die heutige praktische Kameralrechnung verstehen will, muss den Gedanken an eine einheitliche Handhabung derselben aufgeben.“

¹¹ Das kamerale System muss in Verbindung mit der Hinwendung zur Verschuldung als genereller Problemlöser in den vergangenen 20 bis 30 Jahren gesehen werden. Dies hat zu einer virtuellen Welt des öffentlichen Sektors geführt. Das Ergebnis ist die durch Arbeitslosigkeit, Krise der Sozialsysteme, Krise des Gesundheits- und Bildungswesens u. a. m. induzierte Finanzkrise öffentlicher Gebietskörperschaften, die sich zunehmend zu einer Gesellschaftskrise zu entwickeln scheint.

den Substanzverlust und zur sinkenden Leistungsfähigkeit öffentlicher Aufgabenträger und damit letztlich zu einer „organisierten Unverantwortlichkeit“¹² im öffentlichen Bereich.

Ein zukunftssträchtiges, auf effektives und effizientes Handeln von Staat und Verwaltungen ausgerichtetes, das Problem der intergenerativen Gerechtigkeit einbeziehendes öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen erfordert eine grundlegende Neuorientierung. Es bedarf einer Haushaltswirtschaft, die durch Budgetierung, Bereichs- und /oder Produktbudgets, Kosten- und Leistungsrechnungen sowie eine Vollvermögensrechnung gesteuert und geprägt ist. Ohne Flexibilisierung, Outputorientierung, Konsolidierung und Ressourcenverbrauchskonzept sowohl auf der Planungsseite (Haushaltsplanung) als auch auf der Dokumentationsseite (Rechnungswesen) lässt sich auf Dauer und in Zukunft eine Gebietskörperschaft nicht mehr in verantwortbarer Weise steuern. Das traditionelle kamerale Haushalts- und Rechnungswesen ist hierzu nicht in der Lage. Es bedarf einer Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik, das die im Folgenden zu kennzeichnenden einzelnen Reformelemente zu einem Gesamtkonzept integriert.

III. Reformelemente

1. Rechnungssystem

Das Rechnungssystem steht für die konzeptionelle Grundlage des Haushalts- und Rechnungswesens. Zu unterscheiden ist zwischen der erwähnten klassischen Kameralistik, der erweiterten oder optimierten Kameralistik und der Mehrkomponenten-Rechnung. Die klassische Kameralistik als reines Geldverbrauchskonzept ist, wie erwähnt, für ein leistungsfähiges Haushalts- und Rechnungswesen öffentlicher Gebietskörperschaften nicht mehr geeignet. Bei der erweiterten Kameralistik bleibt die Finanzrechnung wie in der klassischen Kameralistik als Hauptrechnung grundsätzlich erhalten. Das Geldverbrauchskonzept wird lediglich additiv erweitert, um zusätzliche Informationen über den Ressourcenverbrauch in Form einer Kostenrechnung und auch über Leistungen in Form von Produktkatalogen zu erhalten. Die in der Kosten- und Leistungsrechnung den tatsächlichen Ressourcenverbrauch abbildenden Informationen stehen bisher allerdings weitgehend isoliert neben der Kameralistik. Von daher ist auch nicht zu erwarten, dass sich unter Beibehaltung der Finanzrechnung als Hauptrechnung und damit der klassischen Kameralistik als führendes System das bisherige Denken und Handeln in Kategorien von Einnahmen und Ausgaben

¹² Dieser Begriff findet sich bereits bei *G. Banner* in seiner programmatischen Rede zur notwendigen Reform der Kommunalverwaltung im Jahre 1989; vgl. hierzu auch *dens.*, VOP 1991, S. 6.

grundsätzlich ändert, trotz ergänzender Kosten- und auch Leistungsinformationen. Hinzu kommen ganz erhebliche Schnittstellen- und Abgrenzungsprobleme.

Die von *Klaus Lüder* als Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) entwickelte Mehrkomponenten-Rechnung¹³ ist durch drei integrierte Module geprägt, die durch ein viertes Modul, die Kosten- und Leistungsrechnung, ergänzt werden. Die Vermögensrechnung als erstes Modul weist die verfügbaren Ressourcen aus. In Form einer Bilanz findet sich auf der Aktivseite die Dokumentation des Vermögens oder auch die Kapitalverwendung. Auf der Passivseite wird die Kapitalherkunft ausgewiesen, d. h. inwieweit das Vermögen mit Eigenkapital bzw. Fremdkapital finanziert worden ist. Der Ressourcenverbrauch innerhalb einer Haushaltsperiode kann nun durch einen statisch-komparativen Vergleich zwischen zwei Zeitpunkten (Zeitpunktrechnung) ermittelt werden. Eine Vermögensminderung bedeutet eine Eigenkapitalminderung, eine Vermögensmehrung entsprechend eine Eigenkapitalsteigerung.

Das zweite Modul ist die Finanzrechnung. Es entspricht vereinfacht der klassischen kameralen Rechnung und bildet den Geldzufluss bzw. Geldverbrauch ab. Allerdings ist diese Finanzrechnung nicht mehr die leitende Rechnung, sondern in das Ressourcenverbrauchskonzept integriert. Die Finanzrechnung ist faktisch als Unterkonto der liquiden Mittel in der Vermögensrechnung zu interpretieren. Sie dokumentiert die in einer Haushaltsperiode angefallenen Ein- und Auszahlungen.

Das dritte Modul ist die Ergebnisrechnung. Sie stellt eine Zeitraumrechnung dar und erfasst den Ressourcenverbrauch als Aufwendungen und alle Ressourcenmehrungen als Erträge. Bei den Aufwendungen handelt es sich um periodisierte Ausgaben, d. h. über die Ergebnisrechnung werden unabhängig von dem tatsächlichen Zahlungsanfall, wie er in der Finanzrechnung Berücksichtigung findet, alle Zahlungen jenen Perioden zugerechnet, in denen der Ressourcenverbrauch auch tatsächlich anfällt. Entsprechend wird bei den Erträgen verfahren. Die Ergebnisrechnung stellt mit der Erfassung von Aufwendungen und Erträgen ein Unterkonto zum Eigenkapitalkonto dar. Jeder Aufwand mindert das Eigenkapital, jeder Ertrag erhöht dieses. Von daher zeigt die Ergebnisrechnung auch auf, durch welche Geschäftsvorfälle und die damit verbundenen Aufwendungen und Erträge sich das Eigenkapital während einer Haushaltsperiode verändert hat. Damit wird die in der Vermögensrechnung durch den statisch-komparativen Vergleich aufgezeigte Eigenkapitalveränderung durch die (dynamische) Ergebnisrechnung in anderer Form dokumentiert. Das Ergebnis wird somit in zwei unterschiedlichen, aber integrierten Rechnungen doppelt ermittelt. Der

¹³ K. Lüder, Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (FN 1).

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 bzw. des kaufmännischen Rechnungswesens.

Die Konsequenzen eines derartigen Ansatzes für die öffentlichen Haushalte sind gravierend. In der Vermögensrechnung und in der Ergebnisrechnung sind auch solche Ressourcenverbräuche als zukünftige Verpflichtungen auszuweisen, die zwar in einer bestimmten Haushaltsperiode nicht mit Zahlungen verbunden sind, gleichwohl einen Ressourcenverbrauch (Aufwand / Vermögensverbrauch) darstellen. Hierzu zählen – wie erwähnt – Abschreibungen und Pensionsverpflichtungen, die damit auch die auszuweisende Verschuldung beeinflussen. Schulden beschränken sich nicht mehr auf die Geldschulden, sondern umfassen darüber hinausgehende Verpflichtungen als Verbindlichkeiten.

Als Schulden und damit als Fremdkapital sind also 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 tatsächliche Eigenkapital der Gebietskörperschaften ist bei einer derartigen vollständigen Erfassung der tatsächlichen Verschuldung erheblich geringer im Vergleich zur – fälschlicherweise – vorherrschenden Beschränkung der Schulden auf die Geldschulden.

2. Rechnungslegung

Bei der Rechnungslegung geht es um die Vorschriften für Ansatz, Ausweis, Bewertung und Konsolidierung von Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung. Für die deutschen Gebietskörperschaften, soweit sie sich denn überhaupt auf den Reformweg gemacht haben, wird für die Rechnungslegung in Anlehnung für den privatwirtschaftlichen Bereich überwiegend auf das HGB als Referenzmodell zurückgegriffen¹⁴.

Unter Einbeziehung der internationalen Entwicklung existieren inzwischen für den öffentlichen Sektor drei unterschiedliche Referenzmodelle: das HGB, IFRS und IPSAS, die sich stark an die IFRS anlehnen¹⁵. Die derzeitigen Entwicklungen und Internationalisierungstendenzen lassen erkennen, dass das HGB mittelfristig auch für den privatwirtschaftlichen Bereich

¹⁴ Vgl. hierzu etwa auf Staatsebene die Vorgehensweise in Hessen und Hamburg sowie auf kommunaler Ebene die Ansätze in Nordrhein-Westfalen, Niedersachsen und Hessen.

¹⁵ I. Srocke (FN 1); K. Lüder, in: GS U. Müller, 2002, S. 151; H. Bolsenkötter, Der Gemeindehaushalt 2003, S. 169; N. Vogelpoth, Die Wirtschaftsprüfung, WPG-Sonderheft (2004): Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung, S. 23.

nicht mehr das dominante Referenzmodell sein wird¹⁶. Es entspricht mit seinem Gläubigerschutzprinzip und der Funktion der Ausschüttungsbemessung nicht hinreichend der Zwecksetzung einer öffentlichen Rechnungslegung¹⁷. Diese besteht darin, ausgerichtet auf die Informationsfunktion gegenüber internen und externen Adressaten sowie auf die Schutzfunktion insbesondere im Sinne intergenerativer Gerechtigkeit, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gebietskörperschaft zu liefern. Inzwischen führen die internationalen Vorschriften mit der Zielsetzung einer realistischen Bewertung auch im privatwirtschaftlichen Bereich zu einer Anpassung der internen und externen Rechnungslegung. Die aus dem Gläubigerschutz resultierende Zweiteilung des Rechnungswesens in internes und externes, vor allem mit der Kostenrechnung, verliert mit dieser Entwicklung an Bedeutung, d. h. auch die Bedeutung und Funktion der Kostenrechnung wandelt sich. Die Komplexität des Rechnungswesens auf Grund deren Zweiteilung in ein internes und ein externes nimmt ab.

3. Konsolidierung

Die dezentrale Struktur von Gebietskörperschaften mit einer Vielzahl heterogener Rechts- und Organisationsformen mit unterschiedlichen Rechnungssystemen macht es unmöglich, einen Gesamtüberblick über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Gebietskörperschaft als Ganzes zu erhalten. Die notwendige Transparenz ist in weiten Bereichen nicht gewährleistet. So werden teilweise verselbstständigte öffentliche Einheiten ganz bewusst als Schattenhaushalte geschaffen oder genutzt, um die Vermögens- und die Finanzlage der Gebietskörperschaft zu verschleiern – ein Sachverhalt, der gezielt gegen die Forderung nach intergenerativer Gerechtigkeit verstößt.

Die Tatsache, dass zwei Rechnungssysteme in einer Gebietskörperschaft in Form der Kameralistik und in Form des kaufmännischen Rechnungswesens unverbunden nebeneinander geführt werden, macht ein realistisches Bild über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage insgesamt unmöglich. Um dieses Problem in den Griff zu bekommen, bedarf es zunächst im ersten Schritt für die Einzelabschlüsse öffentlicher Einheiten eines einheitlichen Rechnungssystems und zwar unabhängig von ihrer Rechtsform. In einem weiteren Schritt sind die Einzelabschlüsse dann zu einem Gesamtabschluss

¹⁶ Vgl. hierzu etwa die Beiträge von *W. Ballwieser / K. Küting / T. Schildbach*, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BfuP), 2004, zum Thema Ansätze zur Reform der Rechnungslegung in Deutschland; *R. Buchholz*, Internationale Rechnungslegung, 3. Aufl. 2003.

¹⁷ Vgl. hierzu *W. Berens / D. Budäus / E. Buschor / E. Fischer / K. Lüder / H. Streim*, Arbeitskreis IVR (Integrierte Verbundrechnung), Februar 2005.

zu konsolidieren, um einen Überblick über die gesamte Gebietskörperschaft zu erhalten¹⁸. Dabei ist unverkennbar, dass eine Konsolidierung in Zukunft nur dann möglich sein wird, wenn die Einzelabschlüsse auf einem einheitlichen Rechnungssystem basieren, das der Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik entspricht. Auf kommunaler Ebene wird diesem Aspekt in Deutschland in ersten Ansätzen Rechnung getragen. Beispiele hierfür sind die Städte Wiesloch, Uelzen, aber auch Stuttgart und Solingen.

4. Budgetierung

Der Budgetierung wird in der aktuellen Reformentwicklung ein außerordentlich hoher Stellenwert beigemessen, obwohl – oder gerade weil – sie bisher nicht oder nur sehr unzureichend mit den oben skizzierten Elementen des öffentlichen Rechnungswesens verknüpft ist. Dies erklärt sich aus einem ganz pragmatischen Grund. Die Budgetierung hat in ihrer bisherigen Anwendung in Form der Bereitstellung globaler Budgets für die einzelnen Verwaltungseinheiten vor allem die Funktion einer intelligenten Sparstrategie. „Intelligent“ ist die Strategie deshalb, weil die Sparsentscheidungen von der politischen Ebene in die dezentralen Verwaltungseinheiten vor Ort verlagert und dort getroffen werden. Faktisch beschränkt sich die Budgetierung bisher weitgehend auf die Abkehr von der klassischen Zweckbindung der Mittel zugunsten einer umfassenden Deckungsfähigkeit. Es geht somit um eine globale inputorientierte und in der Regel bisher auch nur zahlungsorientierte Ausweisung von Haushaltsmitteln. Zwar finden sich inzwischen eine Reihe von Ansätzen, in denen die Budgets leistungsorientiert ermittelt werden (sollen), so genannte outputorientierte Budgets. Das Problem besteht aber darin, dass die Budgetierung die Planungsrechnung darstellt und als solche in ihrer Struktur und Ausprägung der Dokumentationsrechnung, also dem öffentlichen Rechnungswesen, entsprechen muss. Erforderlich sind globale, output- und ressourcenorientierte Budgetansätze.

5. Kosten- und Leistungsrechnung

Die Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen hat zwei grundlegende, sich nicht ausschließende Funktionen. Zum einen dient sie als internes Steuerungsinstrument (Managementfunktion) und zum anderen als Grundlage einer output- und ressourcenorientierten Budgetierung.

Die Grundlage für effizientes Verwaltungshandeln ist die Bereitstellung von Informationen über Kosten und Leistungen. Von daher ist die Notwendigkeit der Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen auch nicht (mehr) umstritten. Allerdings gibt es unterschiedliche Auffas-

¹⁸ Vgl. hierzu im Einzelnen I. Srocke (FN 1).

sungen darüber, ob und inwieweit die Kosten- und Leistungsrechnung flächendeckend oder nur in „geeigneten Bereichen“ eingeführt werden soll (§ 6 Abs. 3 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 qua definitione ausgeschlossen, ein Sachverhalt, der ausgesprochen problematisch ist. Sinnvoll erscheint nicht die Unterscheidung zwischen „geeigneten“ und „nicht geeigneten“ Bereichen, sondern lediglich zwischen solchen Bereichen, die sich gut für die Einführung und Praktizierung einer Kostenrechnung eignen, und solchen, die sich zunächst weniger gut eignen (*Lüder*). Generell gilt, dass überall dort, wo Ressourcen verbraucht werden, diese auch organisatorisch und leistungsbezogen, wenn auch durchaus mit unterschiedlichem Schwierigkeitsgrad, erfasst werden können. Insbesondere erfordert eine ressourcen- und outputorientierte Budgetierung eine flächendeckende Kosten- und Leistungsrechnung. Dies wiederum impliziert auch eine flächendeckende Vermögensrechnung.

Die Kosten- und Leistungsrechnung stellt die Schnittstelle zur ressourcen- und outputorientierten Budgetierung dar. Dabei fällt allerdings in der Praxis auf, dass die Leistungsrechnung noch vergleichsweise wenig entwickelt ist. Diese ist formal die Kostenträgerrechnung. Von daher muss gewährleistet werden, dass die aus Produktkatalogen abgeleiteten Produkte identisch sind mit den Kostenträgern in der Kostenträgerrechnung. Faktisch finden sich aber häufig Kostenstellen als Kostenträger¹⁹.

IV. Integrierte Verbundrechnung als die Zukunft prägendes Reformkonzept

Die oben aufgezeigten Reformelemente stehen in der derzeitigen Reformpraxis nach wie vor relativ isoliert nebeneinander und werden mit unterschiedlicher Intensität, aber auch mit unterschiedlichem Grundverständnis betrieben. Dabei lässt sich beobachten, dass der Ausgangspunkt der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zunächst ganz überwiegend in der isolierten Implementierung einer Kosten- und Leistungsrechnung gesehen wurde. Das Rechnungssystem war dabei die optimierte Kameralistik. Darüber hinausgehende grundlegende Reformansätze konzentrierten sich auf die Reform des öffentlichen Rechnungswesens mit der Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung. Weitgehend isoliert davon wurde die Reform des Haushaltswesens als globale Budgetierung betrieben, wobei zunächst die Input- und Zahlungsorientierung beibehalten wurde. Inzwischen wird diese ergänzt durch Leistungsinformationen.

¹⁹ Zu weiteren Überlegungen der KLR vgl. *D. Budäus / E. Mundhenke / J. Seggelke / H.G. Meißler*, Der Weg zur Integrierten Verbundrechnung (FN 1).

Geboten ist für die zukünftige Entwicklung nicht nur die Integration der oben aufgezeigten einzelnen Elemente, sondern die Unterscheidung zwischen der Planungsebene (Haushalt/Budgetierung) und der Dokumentationsebene (Ist-Rechnung; Rechnungswesen). Beide Ebenen müssen sich konzeptionell und inhaltlich entsprechen und miteinander verzahnt sein. Dies bedeutet, dass der Vermögens-, Finanz- und Ergebnishaushalt auf der Planungsebene eine Planbilanz, ein Finanzhaushalt und ein Ergebnishaushalt gegenüber stehen muss, wobei dieses Gesamtsystem auf Basis der Doppik zu führen ist. Die Verknüpfung zwischen dem Ergebnishaushalt und der Ergebnisrechnung erfolgt durch die Kosten- und Leistungsrechnung. Die hier gekennzeichnete Integrierte Verbundrechnung ist noch einmal in der folgenden Abbildung zusammenfassend dargestellt.

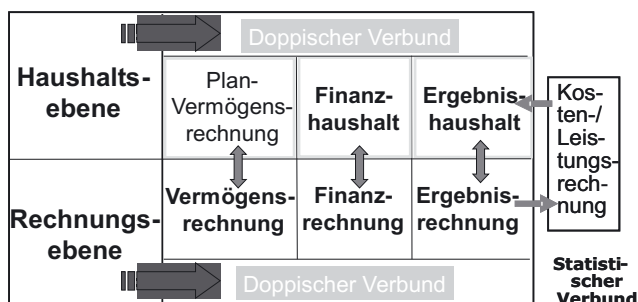


Abbildung 1: Elemente der Integrierten Verbundrechnung (IVR)

Die isolierte Betrachtung einer Ebene ist weder sinnvoll noch konzeptionell vertretbar. Rechnungswesen und Budgetierung/Haushaltswesen gehören zusammen. Der Finanzhaushalt als Teil des Haushaltswesens erfasst den geplanten Geldverbrauch und findet sein Äquivalent in der Finanzrechnung als Teil des Rechnungswesens zwecks Dokumentation des realisierten Geldverbrauchs. Der Ergebnishaushalt findet im Rechnungswesen sein Äquivalent in der Ergebnisrechnung. Gleiches gilt dann auch für die Vermögensrechnung. Nur ein derartiges integriertes öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen ermöglicht unter Einbeziehung der Konsolidierung ein tatsächliches Bild über die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage einer Gebietskörperschaft. Dass dabei nicht alle Elemente gleichzeitig implementiert werden können, rechtfertigt lediglich eine sukzessive Vorgehensweise und ein entsprechendes Vorgehensmodell, nicht aber den Verzicht auf die Festlegung des anzustrebenden Gesamtsystems in Form der Integrierten Verbundrechnung.

V. Zur aktuellen Reformsituation in Deutschland

1. Allgemeine Kennzeichnung im internationalen Kontext

Die derzeitige Situation in Deutschland zeigt, dass der Reformbedarf für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen auf allen drei Ebenen Bund, Länder und Kommunen weitgehend akzeptiert wird. Auch ist die Entwicklung in Richtung der Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik zumindest in der Fachwelt weitgehend unstrittig. Allerdings zeigt eine umfassende empirisch fundierte Analyse des Entwicklungsstands des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Europa sehr deutlich den Reformrückstand Deutschlands²⁰. Nach dieser Studie, die die Situation 2002/2003 in Europa wiedergibt, bildet Deutschland neben Italien und den Niederlanden auf staatlicher Ebene das Schlusslicht der internationalen Reformbewegung. Als Ausnahme ist hier allerdings ausdrücklich der Reformansatz im Land Hessen hervorzuheben. Außerdem haben inzwischen auch die Länder Bremen, Hamburg und Nordrhein-Westfalen umfassende Maßnahmen unternommen, um das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Richtung der Integrierten Verbundrechnung zu reformieren.

Realisationsaktivitäten Ebene	1970/80	1990/2000	nach 2000	Noch nicht begonnen	Anfang 2005
Kommunale Ebene	CH, NL, S	E, F, FIN, UK	I, D		
Staatliche Ebene		E, FIN, S, UK	CH, F, EC (Hessen)	D, I, NL (Für Deutschland Ausnahme Hessen)	Hamburg Bremen NRW

Legende: CH: Schweiz, D: Deutschland, E: Spanien, EC: Europäische Kommission, F: Frankreich, FIN: Finnland, I: Italien, NL: Niederlande, S: Schweden, UK: United Kingdom.

Quelle: Lüder / Jones (2003) und eigene Ergänzungen.

Abbildung 2: Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Europa

Auf kommunaler Ebene stellt sich die Situation vergleichsweise positiver dar, wenngleich hier durch die jüngste Entwicklung keineswegs einheitliche Strukturen und Standardisierungsansätze durchgesetzt werden konnten. Gleichwohl zeichnet sich zunehmend ab, dass die Mehrheit der Bundesländer für ihre Kommunen, wenn auch teilweise als Optionsmodell, die

²⁰ K. Lüder / R. Jones (eds.), Reforming governmental accounting (FN 1).

Doppik vorgegeben wird. Dies resultiert nicht zuletzt aus statistischen Harmonisierungserfordernissen und auch aus den Anforderungen hinsichtlich der Software. Auf Dauer können nicht unterschiedliche Systeme vorgehalten werden.

2. Bundesebene

Die Reformaktivitäten auf Bundesebene konzentrieren sich auf die Kosten- und Leistungsrechnung. Grundlage hierfür ist das 1997 erarbeitete Konzept einer standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung²¹. Durch diesen Ansatz soll das Geldverbrauchs-konzept durch ergänzende Informationen über die Leistungen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch ergänzt werden. Dies beinhaltet und erfordert²²

- die Definition des Outputs in Form von Produkten und Produktgruppen als Grundlage einer outputorientierten Budgetierung;
- die Kosten für den Output / für die Produkte;
- eine systematische Definition von Kostenarten und Leistungsarten sowie
- eine interne Leistungsverrechnung.

Erreicht werden sollen hiermit

- Transparenz von Kosten- und Leistungen innerhalb der einzelnen Verwaltungseinheiten;
- Planung, Steuerung und Kontrolle der Kosten und Leistungen;
- Unterstützung der Haushaltsplanung und Mittelbewirtschaftung;
- Kalkulation kostendeckender Gebühren und Entgelte;
- innerbetriebliche Leistungsverrechnung;
- Unterstützung von Privatisierungsentscheidungen sowie
- Ergänzungen der bestehenden Instrumente und Verfahren des Haushalts- und Rechnungswesens.

Zur Anwendung kommt die standardisierte Kosten- und Leistungsrechnung bisher überwiegend in nachgeordneten Bundesbehörden²³. Hierzu

²¹ Vgl. hierzu im Einzelnen K. Buchholtz, *Verwaltungssteuerung mit Kosten- und Leistungsrechnung*, 2001; K. Buchholtz / P. Budig, in: A.-W. Scheer (Hrsg.), *Organisationsstrukturen*, 1997, S. 383.

²² Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, *Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung – VSF – Kostenleistungsrechnung H 90 00*, Amtsblatt des BMF, Ausgabe August, 1997, S. 24.

²³ Vgl. *Bundesregierung*, *Moderner Staat – Moderne Verwaltung: Bilanz 2002*, 2002, S. 18 f.; *Bundesministerium des Innern – Stabsstelle Moderner Staat – Moderne Verwaltung* (Hrsg.), *Moderner Staat – Moderne Verwaltung: Praxisbeispiel: KLR beim Bundesamt für Strahlenschutz*, 2002; *dass.*, *KLR – Referenzmodell für den Geschäftsbereich des Bundesministeriums des Innern*, 1999; *dass.*, 1. Workshop zum

zählen insbesondere das Kraftfahrtbundesamt, die Fachhochschule des Bundes, das Eisenbahnbundesamt, das Umweltbundesamt, die Zollverwaltung, das Bundesamt für Sicherheit und Information, das Presse- und Informationsamt der Bundesregierung sowie der Deutsche Wetterdienst. Hingegen bleibt die Reform des HGrG mit der Zielsetzung der Flexibilisierung der Mittelbewirtschaftung in der Kernverwaltung weitgehend ohne Folgen. Die Bundeshaushaltsordnung wurde bisher nicht angepasst. Die Deckungsfähigkeit und Übertragbarkeit blieb in der Kernverwaltung weitgehend im Rahmen des bisherigen Nutzungspotenzials. Entsprechend spielt auch der mögliche Wandel von einer input- zu einer outputorientierten Budgetierung auf dieser Ebene bisher so gut wie keine Rolle.

Insgesamt lässt sich feststellen, dass auf Bundesebene – soweit hier Pilotprojekte durchgeführt werden – das führende System, die kamerale Geldverbrauchsrechnung, erhalten bleibt. Es wird in einzelnen Behörden ergänzt um die Informationen über Leistungen und Kosten. Eine systematische Ableitung des Haushalts aus der Kosten- und Leistungsrechnung erfolgt nicht. Kosten und Leistungen werden lediglich ergänzend über eine Transformationsrechnung bereitgestellt, ohne dass diese für die Budgeterstellung der Folgeperioden eine systematische steuernde Wirkung haben. Zwar können die Kosten- und Leistungsinformationen durchaus etwa für fallweise Wirtschaftlichkeitsvergleiche und Entscheidungen über Ausgliederungsmaßnahmen herangezogen werden, eine systematische, flächendeckende Steuerung des Budgets als ressourcen- und outputorientiertes Ergebnisbudget wird bisher jedoch nicht angestrebt.

Im Vergleich zur aktuellen Reformentwicklung des Haushalts- und Rechnungswesens in den europäischen Nachbarstaaten sind die Reformaktivitäten auf Bundesebene eher als zurückhaltend zu bewerten²⁴. Ein systematisches Konzept einer ressourcen- und outputorientierten Budgetierung ist ebenso wenig zu erkennen wie ein ressourcen- und outputorientiertes Rechnungswesen. Seitens des Gesetzgebers werden die notwendigen Reformen bisher nicht konsequent unterstützt. So kann nach den neu eingeführten §§ 6a und 33a im HGrG eine ressourcen- und outputorientierte Budgetierung und ein entsprechendes Rechnungswesen auf Basis der Doppik nur praktiziert werden, wenn das traditionelle kamerale Haushalts- und Rechnungswesen parallel weitergeführt wird. Dies führt faktisch dazu, dass Verwaltungen sich weiterhin an dem tradierten kameralen System orientieren.

Ergänzend ist auf den vom Bundesrechnungshof vorgelegten Reformansatz für die Vermögensrechnung des Bundes zu verweisen²⁵. In Erkennt-

KLR-Referenzmodell des Bundesministeriums des Innern – Dokumentation, 30. Juni 1999; *dass.*, *Moderner Staat – Moderne Verwaltung: Behördenbeispiel: KLR beim Bundeseisenbahnvermögen*, 2001; *D. Bölsche / L. Jumin*, *Verwaltung und Management* 2005, S. 31.

²⁴ Vgl. hierzu im Gegensatz insbesondere die Entwicklung in der Schweiz.

nis der Tatsache, dass die nach §§ 73, 86 BHO geforderte Vermögensrechnung nur unzureichende Informationen über das tatsächliche Vermögen und die tatsächlichen Schulden des Bundes liefert – erfasst und dokumentiert werden nur die langfristigen Geldschulden –, hat der Bundesrechnungshof einen Reformvorschlag in Anlehnung an das von *Lüder* entwickelte Konzept einer öffentlichen Vermögensrechnung vorgelegt. Auf der Vermögensseite wird unterschieden zwischen Verwaltungsvermögen, realisierbarem Vermögen, Vermögen im Gemeingebrauch und Finanzvermögen. Auf der Kapitalseite werden neben Eigenkapital und Fremdkapital auch Rückstellungen ausgewiesen. Dieser auf eine Vermögensrechnung abzielende Ansatz, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die finanzielle Lage des Bundes liefern könnte, hat allerdings bisher auf der Umsetzungsebene keinerlei praktische Konsequenzen gehabt.

3. Länderebene

Auf Länderebene weisen die Reformaktivitäten in Richtung einer integrierten Verbundrechnung – wie in der folgenden Abbildung dargestellt – ein breites und heterogenes Spektrum aus.

Besonders hervorzuheben sind die Länder Hessen, Bremen, Hamburg und Nordrhein-Westfalen. So verfolgt das Land Hessen seit 1998 einen grundlegenden Reformansatz, der die Schwerpunkte auf die Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns und auf die Einbeziehung der intergenerativen Gerechtigkeit legt²⁵. Er zeichnet sich durch eine umfassende outputorientierte Budgetierung und eine leistungsorientierte Ergebnissteuerung aus. Entsprechend wurden eine Vermögensrechnung und eine Ergebnisrechnung auf Basis der Doppik eingeführt²⁷. Bis zum Jahr 2008 sollen Produkt- und Programmhaushalte mit ergebnisorientierter, dezentraler Budgetierung flächendeckend für die gesamte Landesverwaltung aufgestellt werden. Die Verknüpfung des Haushaltswesens mit dem Rechnungswesen wird dadurch gewährleistet, dass der Produkthaushalt auf den Daten der Kostenträgerrechnung und denen des doppischen Rechnungswesens (Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung) basiert. Das Referenzsystem für Ansatz und

²⁵ *Bundesrechnungshof*, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach §§ 88 Abs. 2 BHO über die Möglichkeiten einer Vervollständigung der Vermögensrechnung des Bundes gemäß Art. 114 GG, 2001.

²⁶ Zum Reformansatz in Hessen vgl. im Einzelnen Methodenkonzept Januar 1999, <http://www.hmdf.hessen.de/infotek/nvs/media/pdf/kzmth.pdf>; dazu *G. Kämpfer/U. Breidert*, Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2004, S. 119.

²⁷ Vgl. im Einzelnen <http://www.hmdf.Hessen.de/infotek/nvs/media/pdf/kzmth.pdf>; *D. Budäus/C. Behm/B. Adam* (FN 1); vgl. hierzu auch IDW, *Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.* (Hrsg.), Entwurf IDW, Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1), Stand 30. Oktober 2001.

Bewertung von Vermögen und Schulden ist das HGB. „Mit der Übernahme der wichtigsten handelsrechtlichen Rechnungslegungsprinzipien in das doppelte Rechnungswesen macht die hessische Landesverwaltung deutlich, dass sie sich trotz im Einzelnen bestehender Unterschiede zwischen öffentlicher Verwaltung und Unternehmen grundsätzlich am Sinn und Zweck des Jahresabschlusses von Unternehmen orientiert“²⁸. Dabei wird ausgehend von einer Gleichsetzung des „Periodenprinzips“ mit dem „Gewinnermittlungsprinzip“ auch für Verwaltungen faktisch auch eine Gewinnermittlung unterstellt. „Ebenso wie Unternehmen stellt die Verwaltung die Gewinnermittlung in den Vordergrund, indem sie versucht, durch eine wirtschaftlichere Aufgabenerfüllung Gewinn (hier verstanden im Sinne eines Budgetüberschusses) zu erzielen“²⁹.

Auch im Stadtstaat Bremen soll bis Ende 2008 der Umstellungsprozess vollständig abgeschlossen sein. Hier spielt die Konsolidierung eine wesentliche Rolle. Zeitgleich sollen die dezentralen Konzerneinheiten einschließlich der Kernverwaltung zu einem Rechnungswesen auf Basis der Doppik für die gesamte Gebietskörperschaft als Konzern führen. Ein Unterschied zu Hessen liegt in Bremen darin, dass zunächst die flächendeckende Einführung der Software vollzogen wird und erst danach der Umstieg auf das doppelte Rechnungswesen erfolgt, um anschließend auch das Haushaltswesen entsprechend umzustellen. Auch hier herrscht die Orientierung am HGB vor.

Hamburg konzentriert sich ebenfalls zunächst auf die Umstellung des Rechnungswesens mit einer Vermögensrechnung, Finanzrechnung und Ergebnisrechnung. Nach dem Beschluss von Senat und Bürgerschaft im Dezember 2003, das Rechnungswesen auf Basis der Doppik einzuführen, wurde im Laufe des Jahres 2004 ein Strategiekonzept entwickelt, dem ein betriebswirtschaftliches Fachkonzept zur Konkretisierung des geplanten Rechnungswesens Anfang 2005 folgte. Das Fachkonzept befasst sich mit Ansatz, Ausweis und Bewertung von Vermögen, Schulden sowie Aufwendungen und Erträgen der Freien Hansestadt Hamburg sowie mit den in einen Konzernabschluss einzubeziehenden Organisationseinheiten. Auch hier ist das HGB das Referenzsystem sowie IAS/IFRS³⁰. Die konzeptionelle Phase ist abgeschlossen, und es soll demnächst in ausgewählten Pilotbereichen das Fachkonzept implementiert werden. In einer nächsten Stufe ab Januar 2006 sind die flächendeckende Einführung der Doppik sowie die Erstellung einer Eröffnungsbilanz geplant. In einer weiteren Stufe soll dann ein Konsolidierungskonzept in Form einer Konzernbilanz bis Ende 2007 umgesetzt werden.

²⁸ G. Kämpfer / U. Breidert, Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2004, S. 119 (122).

²⁹ Ebd.

³⁰ Vgl. *Finanzbehörde der Freien Hansestadt Hamburg*, Doppik – Hamburg zieht Bilanz. Betriebswirtschaftliches Fachkonzept, 26. Januar 2005.

Bundesland	Reformaktivität					
	Einführung von Flexibilisierungsinstrumenten – Deckungsfähigkeit – Übertragbarkeit – Dezentrale Budgetverantwortung	Ergänzung der Kameralistik durch KLR (optimierte Kameralistik)		Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens auf doppischer Grundlage	Existenz eines Rahmenkonzeptes	Erstellt von
		Partiell	Flächen-deckend			
Baden-Württemberg	Flexibilisierung des Haushaltsvollzuges, globales Budget		X (noch nicht abgeschlossen)	?		
Bayern	Dezentrale Budgetverantwortung		X (geplant)		?	
Brandenburg	Flexibilisierung des Haushaltsvollzuges, globale Budgets, outputorientierte Budgetierung, Optimierte Kameralistik	X				
Bremen	Produktgruppenhaushalt Flexibilisierung des Haushalts		X	X	In Erstellung	selbst
Hamburg	Outputorientierter Haushalt, Globaltitel, Flexibilisierung des Haushalts		X (geplant)	Beginn 2004 / 2005 (bis 2008)	X	Berater
Hessen	Produkthaushalt Ergebnisorientierte Budgetierung		X	Bis 2008	X	selbst
Mecklenburg-Vorpommern	Flexibilisierung Haushaltsvollzug zunächst nur in Teilbereichen	X	?			
Niedersachsen	Flächendeckender Produkthaushalt (bis 2008), outputorientierte Budgetierung		X (bis 1. 1. 2006)	?		
Nordrhein-Westfalen	Flexibilisierung Mittelbewirtschaftung, globales Budget, outputorientierte Budgetierung		X	geplant	X	Wissenschaft; Berater
Rheinland-Pfalz	Flexibilisierung Haushaltsvollzug (flächen-deckend), outputorientierte Budgetierung in Teilbereichen	X				
Saarland	Flexibilisierung Haushaltsvollzug auf Produktbasis in Teilbereichen	X				
Sachsen	Outputorientierte Budgetierung in Pilotbereichen		X			

Bundesland	Reformaktivität					Erstellt von
	Einführung von Flexibilisierungsinstrumenten – Deckungsfähigkeit – Übertragbarkeit – Dezentrale Budgetverantwortung	Ergänzung der Kameralistik durch KLR (optimierte Kameralistik)		Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens auf doppischer Grundlage	Existenz eines Rahmenkonzeptes	
		Partiell	Flächen-deckend			
Sachsen-Anhalt	Keine Informationen					
Schleswig-Holstein	Outputorientierte Budgetierung		X (bis 2003)			
Thüringen	Flexibilisierung Haushaltsvollzug und outputorientierte Budgetierung in Teilbereichen	X				

Abbildung 3: Überblick über die aktuellen Reformbestrebungen auf Länderebene

Anders als in Hessen, Hamburg und Bremen zeichnet sich der Weg zur Integrierten Verbundrechnung in Nordrhein-Westfalen dadurch aus, dass hier nicht bei der Ist-Rechnung, also beim Rechnungswesen angesetzt wird, sondern unmittelbar auf der Planungs- und Entscheidungsebene, d. h. beim Haushaltswesen. Über die Reform der Budgetierung in ein ressourcen- und outputorientiertes Konzept sollen parallel, sukzessive über die Einführung flächendeckender Kosten- und Leistungsrechnungen, die Elemente des doppischen Rechnungswesens, Vermögensrechnung, Finanzrechnung und Ergebnisrechnung implementiert werden. Hierfür liegt inzwischen ein konkretisiertes Konzept vor, das unmittelbar vor der schrittweisen Implementierung steht³¹. Besonders hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die Aktivitäten von NRW, über die Einrichtung eines wissenschaftlichen Arbeitskreises den Reformprozess konsequent einzubetten in die derzeitige und sich für die Zukunft abzeichnende Reform-, Harmonisierungs- und Standardisierungsentwicklung. Daneben wird entgegen der vorherrschenden Tendenzen in Deutschland nicht primär das Haushalts- und Rechnungswesen auf die aus dem HGB resultierenden Grundprinzipien ausgerichtet, sondern explizit auf öffentliche Belange³².

Insgesamt lässt sich festhalten, dass auf Staatsebene die Länder vergleichsweise weiter in der Reformentwicklung sind als der Bund. Allerdings fehlt es hier an einer koordinierten und einheitlichen Vorgehensweise sowie

³¹ D. Budäus / H.-G. Meißler / E. Mundhenke / J. Seggelke, Wissenschaftliches Gutachten im Auftrag des Finanzministeriums NRW: Mögliche Lösungsansätze einer landeszentralen Grob-Konzeption zur Integration einer Kosten- und Leistungsrechnung in das Haushalts- und Rechnungswesen zur Haushaltsplanung und Bewirtschaftung auf der Basis von Produkthaushalten in NRW, 2004.

³² Vgl. hierzu W. Berens / D. Budäus / E. Buschor / E. Fischer / K. Lüder / H. Streim (FN 17).

an einem systematischen Informationsaustausch. Tendenziell scheint jedes Land für sich quasi „das Rad neu erfinden“ zu wollen. Ein erster Ansatz zur Verbesserung dieser Situation zeichnet sich neuerdings durch den Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten-Leistungsrechnung / Doppik“ ab, der jüngst einen Entwurf für Mindeststandards bei der Doppik vorgelegt hat³³.

4. Kommunale Ebene

Im Vergleich zur staatlichen Ebene ist die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene wesentlich intensiver betrieben worden und entsprechend weit fortgeschritten³⁴. Dies dürfte nicht zuletzt ganz wesentlich darauf zurückzuführen sein, dass auf der kommunalen Ebene eine Koordination und Organisation des Informationsaustausches und des Reformprozesses durch den Arbeitskreis III der Innenministerkonferenz vorherrschte, wenngleich auch hierdurch teilweise sehr unterschiedliche Grundmodelle und ein heterogener „Flickenteppich“ an Vorgehensmodellen nicht in dem gebotenen Maße vermieden werden konnte.

Im Jahr 2003 wurden für die beiden Grundansätze auf kommunaler Ebene unterschiedliche Leittexte verabschiedet³⁵. Zum einen handelt es sich um den Leittext „Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen“, zum anderen um den Leittext „Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte Kameralistik“. Auf der Grundlage dieser Leittexte sind inzwischen Musterentwürfe für ein neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen erarbeitet worden und teilweise, hier speziell in Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen, auch bereits als Gesetz verabschiedet. Diesen Musterentwürfen liegen die Erfahrungen der parallel zu ihrer Erarbeitung durchgeführten Pilotprojekte in den verschiedenen Bundesländern, speziell Hessen, Nordrhein-Westfalen und Niedersachsen zugrunde. Konzeptionell existieren auf kommunaler Ebene als Bezugsrahmen für die praktische Implementierung eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens drei unterschiedliche Ansätze.

Hierbei handelt es sich um das von *Klaus Lüder* entwickelte „Neue Kommunale Rechnungswesen / Neues Kommunales Haushaltswesen (NKR / NKH)“, auch genannt „Speyerer Verfahren“³⁶, das „Neue Kommunale

³³ *Bund-Länder-Arbeitskreis KLR / Doppik*, Mindeststandards für die Einführung der doppelten an kaufmännischen Regeln ausgerichteten Buchführung (Doppik), März 2005.

³⁴ Vgl. hierzu und zum Folgenden insbesondere auch *D. Budäus / C. Behm / B. Adam*, Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (FN 1).

³⁵ Vgl. *Innenministerkonferenz*, Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen, 2003, abrufbar unter <http://www.kaemmererverband.de/fachbeitrag/fachbeitrag.htm>.

³⁶ *K. Lüder*, Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (FN 1); *ders.*, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen (FN 1).

Finanzmanagement (NKF)³⁷ sowie das „Neue Kommunale Rechnungs- und Steuerungssystem (NKRS)“³⁸. Das NKR / NKH ist der theoretisch und konzeptionell fundierteste Ansatz, der auch in der Praxis bereits am längsten erprobt worden ist. Er wurde im Rahmen des 1994 gestarteten Pilotprojekts „Wiesloch“ entwickelt und wird dort seit 1999 konsequent als neues Haushalts- und Rechnungswesen praktiziert.

Ab 1999 folgten in Nordrhein-Westfalen fünf weitere Pilotprojekte (Düsseldorf, Dortmund, Münster, Brühl, Moers), für die als konzeptioneller Bezugsrahmen das NKF entwickelt wurde. Die Ergebnisse dieser Pilotprojekte wurden im November 2003 vorgestellt und sind inzwischen in die Gesetzgebung zur Reform des kommunalen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens des Landes Nordrhein-Westfalen eingeflossen. Hier finden sich dann auch wesentliche Elemente der oben dargelegten Integrierten Verbundrechnung wieder.

Ebenfalls 1999 wurden in Hessen drei Pilotprojekte begonnen mit dem NKRS als konzeptionellen Bezugsrahmen. Auch die übrigen Bundesländer haben inzwischen eine Reihe von Pilotprojekten gestartet, so etwa in Niedersachsen die Städte Uelzen und Salzgitter, die teilweise auf der Grundlage des Speyerer Verfahrens, teilweise auf der Basis modifizierter und unterschiedlicher Vorgehensweisen ihren Reformprozess betreiben.

Auffallend ist, dass sich der Reformprozess unabhängig von der Wahl des einzelnen konzeptionellen Bezugsrahmens zunächst auf die Reform des öffentlichen Rechnungswesens konzentriert, um – und hier besteht Einheitlichkeit – das Ressourcenverbrauchskonzept auf der Grundlage der Doppik umzusetzen. Unterschiede ergeben sich dabei auch nicht aus der Grundorientierung, sondern aus einer unterschiedlichen Ausgestaltung der einzelnen Teilelemente Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung. Hinsichtlich der Vermögensrechnung besteht konzeptionell Einigkeit darüber, dass diese den tatsächlichen Vermögens- und Schuldenstand wiedergeben soll. Unterschiedliche Auffassungen bestehen lediglich hinsichtlich der Systematisierung und Bewertung auf der Vermögensseite in der Eröffnungsbilanz und in den Folgebilanzen. Das NKR unterscheidet

³⁷ *Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen* (Hrsg.), Modellprojekt zur Einführung eines doppischen kommunalen Haushalts in Nordrhein-Westfalen, Stadt Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers, Münster; Mummert & Partner, 2000, abrufbar unter <http://www.neues-kommunales-finanzmanagement.de>; *Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen* (Hrsg.), Neues kommunales Finanzmanagement. Abschlussbericht des Modellprojekts „Doppischer Kommunalhaushalt in Nordrhein-Westfalen“ 1999–2003, 2003; *P. Häfner*, Doppelte Buchführung für die Kommunen nach dem NKF, 2. aktualisierte und erweiterte Aufl. auf Basis des abgeschlossenen Modellprojekts, 2003.

³⁸ Vgl. *H. Körner*, Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem: Grundlagen der Entwicklung eines doppischen Rechnungs- und Haushaltswesens, Forum Finanzwissenschaft, Bd. 20/I, 2. Aufl., Gesellschaft für finanzwissenschaftliche Forschung e.V., Nürnberg 2001.

bei der Vermögenssystematisierung zwischen Verwaltungsvermögen und veräußerbarem Vermögen. Durch diese Unterscheidung wird das Schuldendeckungspotenzial erkennbar und inwieweit das für öffentliche Aufgaben gewidmete Verwaltungsvermögen fremdfinanziert ist. Eine derartige Unterscheidung entspricht den internationalen Rechnungslegungsstandards des *Public Sector Committees*³⁹. Demgegenüber folgen das NKF und NKRS bei der Systematisierung der Schulden und des öffentlichen Vermögens den handelsrechtlichen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften. Allerdings sieht das NKF bei der Eröffnungsbilanz Sonderregelungen vor und fordert abweichend vom NKR/NKH und NKRS die Bewertung mit Zeitwerten.

Unterschiede bestehen ebenfalls bei dem zweiten zentralen Element eines reformierten öffentlichen Rechnungswesens, der Ergebnisrechnung mit ihren Aufwendungen und Erträgen insbesondere bezogen auf die Regelung des Haushaltsausgleichs. Unterschiedliche Auffassungen bestehen darüber, welche Komponenten des Ergebnisses zur Ermittlung des Haushaltsausgleichs einbezogen werden sollen. Das NKF und NKRS legen das Gesamtergebnis bestehend aus ordentlichem und außerordentlichem Ergebnis zugrunde, während das NKR/NKH eine strenge Regelung allein auf der Grundlage des ordentlichen Ergebnisses fordert. Der Haushalt gilt nur dann als ausgeglichen, wenn die ordentlichen Aufwendungen durch die ordentlichen Erträge gedeckt sind. Diese strenge Deckungsregel resultiert aus der Überlegung, dass vor allem außerordentliche Erträge aufgrund von Vermögensveräußerung nicht zur Deckung laufender bzw. konsumtiver Ausgaben herangezogen werden sollen. Einer derartigen Haushaltsausgleichsregelung soll – durchaus Bezug nehmend auf die derzeitige Situation – vermeiden, dass Gebietskörperschaften ihr Vermögen veräußern, um konsumtive Ausgaben zu finanzieren. Diese strenge Regelung schließt nicht aus, dass aufgrund von Ertragsschwankungen ein periodenbezogener Haushaltsausgleich nicht immer möglich sein wird und von daher über einen mehrjährigen Zeitraum auch außerordentliche Ergebnisse sowie Ergebnisrücklagen unter bestimmten Bedingungen als „Puffer“ für den Haushaltsausgleich herangezogen werden können.

Bei der dritten Komponente, der Finanzrechnung, geht es um die Erfassung der Ein- und Auszahlungen, gegliedert nach Zahlungsströmen des investiven Bereichs und deren Finanzierungsquellen und der laufenden Geschäftstätigkeit. Praktisch entspricht dies der Kapitalflussrechnung im kaufmännischen Rechnungswesen.

Die Finanzrechnung kann nach zwei unterschiedlichen Methoden erstellt werden. Zum einen handelt es sich um die direkte Methode, bei der die Ein- und Auszahlungen laufend im doppischen Verbund erfasst und dokumen-

³⁹ Vgl. hierzu B. Adam (FN 1).

tiert werden. Zum anderen handelt es sich um die indirekte Methode, bei der die Ein- und Auszahlungen nicht im doppischen Verbund, sondern als Nebenrechnung geführt werden. Das NKR / NKH integriert die Finanzrechnung in den doppischen Verbund nach der direkten Methode und macht die Finanzrechnung damit zum integrierten Instrument der Liquiditätsrechnung. Gleiches gilt dann auch für den Finanzhaushalt. Auch das NKF fordert ein derartiges Vorgehen. Entscheidend ist bei der Implementierung der Finanzrechnung nach der direkten Methode die entsprechende, in vielen Fällen nicht gegebene Funktionalität der Software.

Bezogen auf den Ergebnis- und Finanzhaushalt unterscheiden sich die drei Konzepte hinsichtlich der Untergliederung. Das NKR fordert eine organische Gliederung von Ergebnis- und Finanzhaushalt nach der Organisationsstruktur der Verwaltung. Demgegenüber erfordert das NKF eine produktorientierte Gliederung von Ergebnis- und Finanzhaushalt unabhängig von der Organisationsstruktur der Verwaltungen. Dies bedarf zusätzlich einer Transformation der produktorientierten Budgets auf Organisationseinheiten, die die einzelnen Produkte oder Teile davon erstellen. Beim NKRS kann der Haushalt wahlweise organisch oder produktorientiert aufgestellt werden. Dabei ist bei organischer Grundorientierung auf einer zweiten Ebene nach Produkten zu differenzieren, während bei einer produktorientierten Untergliederung die Organisation so zu strukturieren ist, dass sich für die einzelnen Produkte klare und einheitliche Verantwortungsstrukturen ergeben. In diesem Zusammenhang dürfte die Tatsache, dass sich entgegen der in der Praxis vorherrschenden Auffassung die Leistungen einer Verwaltung nicht flächendeckend abbilden lassen, erst bei der konkreten Implementierung produktorientierter Haushalte erkennbar werden.

Die wesentlichen Unterschiede zwischen NKR / NKH, NKF und NKRS sind in der folgenden Übersicht noch einmal zusammengefasst.

Die Bedeutung des HGB als Referenzmodell ist beim NKRS am höchsten. Dem gegenüber weicht das NKR / NKH am stärksten vom HGB ab und orientiert sich bei Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögen und Schulden an den Funktionen und Zwecksetzungen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens.

Aufgrund der bestehenden Alternativen für die kommunale Ebene in den einzelnen Bundesländern ist davon auszugehen, dass in Deutschland in Zukunft selbst auf kommunaler Ebene kein einheitliches öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen existieren wird. Auch dort, wo die einzelnen Bundesländer die Einführung der Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik festlegen, sind unterschiedliche rechtliche Regelungen in den Gemeindehaushaltsverordnungen unverkennbar. Die wesentlichen Unterschiede beziehen sich auf verschiedene, in ihrer Wirkung und Bedeutung für eine notwendige Standardisierung weitgehend verkannte Komponenten.

Hierzu gehören insbesondere Kontenrahmen, Bewertungsansätze sowie die Vermögens- und Haushaltsstruktur.

Kriterien	NKR / NKH	NKF	NKRS
Vermögensrechnung			
<i>Trennung des Vermögens in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen</i>	Ja	Nein	Nein
<i>Bewertung des Vermögens: AK / HK und / oder Zeitwerte</i>	Verwaltungs- vermögen: AK / HK Realisierbares Vermögen: Zeitwerte	Eröffnungsbilanz: Zeitwerte Folgebilanzen: AK / HK	AK / HK
Finanzrechnung			
<i>Direkte oder indirekte Methode</i>	Direkte Methode bei Finanzhaushalt und Finanzrechnung	Direkte Methode bei Finanzhaushalt und Finanzrechnung	Indirekte Methode bei Finanzhaushalt, direkte Methode bei Finanzrechnung
<i>Originäre oder derivative Finanzrechnung</i>	Originäre Finanzrechnung	Originäre Finanzrechnung	Derivative Finanzrechnung
Haushaltsgliederung			
<i>Organischer oder produktorientierter Haushalt</i>	Organischer Haushalt	Produktorientierter Haushalt	Wahlweise organischer oder produktorientierter Haushalt
Deckungsgrundsätze			
<i>Ordentliches Ergebnis oder Jahresergebnis lt. Ergebnisrechnung / -haushalt</i>	Ordentliches Ergebnis	Jahresergebnis	Jahresergebnis

Abbildung 4: Konzeptionelle Unterschiede zwischen NKR / NKH, NKF und NKRS

VI. Probleme und Entwicklungsperspektiven

Der Reformbedarf für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen im Sinne einer Integrierten Verbundrechnung als Gesamtkonzept auf Basis der Doppik ist im internationalen Kontext, aber auch vor dem Hintergrund des Bedarfs der zukünftigen Leistungsfähigkeit öffentlicher Verwaltungen für die drei Ebenen Bund, Länder und Kommunen unverkennbar und notwendig. Dabei hat sich auf der Ebene des Rechnungswesens der Bedarf als „3-Komponenten-Rechnung“ weitgehend auch in der Praxis durchgesetzt und wird auf kommunaler Ebene in ersten Ansätzen praktiziert. Vorreiter hierfür ist die Stadt Wiesloch neben einer Reihe inzwischen ebenfalls ein

reformiertes öffentliches Rechnungswesen praktizierender Kommunen. Auf Basis der Doppik werden eine Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung als Reformelemente eines neuen öffentlichen Rechnungswesens praktiziert. Die haushaltsmäßigen Äquivalente Finanzhaushalt, Planbilanz (Planvermögensrechnung) und Ergebnishaushalt sind im Wissenschaftsbereich, aber auch inzwischen in weiten Teilen der Praxis unstrittig, wenngleich sie im Reformprozess bisher noch zu wenig umgesetzt werden. Trotz dieser Grunderkenntnis bestehen gleichwohl ganz erhebliche Tendenzen in der Praxis einzelner Gebietskörperschaften, die notwendige umfassende Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens eher zu behindern, um bei dem bestehenden, nur partiell modifizierten kamerale System zu bleiben.

So findet auf Bundesebene trotz einer Entwicklung eines Konzepts der standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung aus dem Jahre 1997 keine grundlegende Reform statt. Dies schließt nicht aus, dass einzelne nachgeordnete Bundesbehörden und einzelne Verwaltungsstellen die Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt haben⁴⁰. Allerdings bleibt das klassische kamerale System nach wie vor handlungsleitend. Die über die Kosten- und Leistungsrechnung gewonnenen Informationen über den Ressourcenverbrauch und die zu erstellenden Produkte dienen nicht dazu, systematisch die Ansätze für das zukünftige Budget ressourcen- und produktorientiert zu strukturieren. Dies schließt – wie erwähnt – keineswegs aus, dass auch auf Bundesebene die Kosten- und Leistungsinformation Einzelentscheidungen durchaus beeinflussen dürften. Das Problem liegt jedoch in der fallweisen und nicht in ein Gesamtkonzept integrierten Anwendung.

Auf Landesebene hat sich inzwischen eine Reihe von Ländern auf den Reformweg gemacht. Dies gilt ganz besonders für das Land Hessen, aber auch für die Stadtstaaten Bremen und Hamburg. Insbesondere der in das Gesamtkonzept der Integrierten Verbundrechnung eingebundene Reformansatz des Haushaltswesens des Landes Nordrhein-Westfalen stellt in diesem Zusammenhang nicht nur einen neuen, sondern auch richtungsweisen den Ansatz dar. Versucht wird hier, Transparenz, intergenerative Gerechtigkeit und Ressourcenverbrauchskonzept über das Planungs- und Entscheidungssystem einzuführen und sukzessive parallel hierzu auch das Rechnungswesen zu reformieren. Es bleibt abzuwarten, inwieweit es gelingt, diesen Ansatz konsequent und flächendeckend in Nordrhein-Westfalen umzusetzen.

In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass der Reformersfolg ganz entscheidend nicht nur von den notwendigen Fachpromotoren abhängt, sondern vor allem auch von Machtpromotoren. Dies erfordert, dass

⁴⁰ Vgl. neben den bereits oben genannten Bundesbehörden auch die Entwicklung beim Bundesgrenzschutz <http://www.Bgsp.sued.klr-team@bgs.de>.

sich auf politischer Ebene einflussreiche Funktions- und Mandatsträger hinter die Reformkonzepte stellen müssen. In Hessen scheint dies der Fall zu sein, wo der Ministerpräsident als Machtpromotor für die Umsetzung des Reformkonzepts steht.

Ein ganz entscheidendes Problem auf Länderebene ist bislang das Fehlen einer Koordination und Abstimmung sowie ein systematischer Informationsaustausch. Hierdurch werden nicht nur die nötigen Reformen verzögert, sondern auch in ganz erheblichem Umfang vermeidbare Kosten produziert. Geboten und sinnvoll sind strategische Allianzen zwischen den einzelnen Bundesländern. Dabei sollte der Reformprozess auf Staatsebene auch verbunden sein mit einer Standardisierung, sowohl hinsichtlich Ansatz, Bewertung und Ausweis von Vermögen und Schulden als auch hinsichtlich eines einheitlichen Kontenrahmens. Standardisierung sollte auch hinsichtlich der Software angestrebt werden. Hier sind bereits existierende Arbeitskreise auf Bund-Länder-Ebene wie beispielsweise der Arbeitskreis Kosten- und Leistungsrechnung / Doppik in Zukunft besonders gefordert.

Auf kommunaler Ebene ist der Reformprozess relativ gut koordiniert und auch inzwischen relativ weit fortgeschritten. Dabei bleibt aber das Problem eines außerhalb Deutschlands nicht bekannten Optionsmodells: Erweiterte Kameralistik versus Integrierte Verbundrechnung auf Basis der Doppik. Daneben bestehen ganz erhebliche Unterschiede hinsichtlich der zugrunde gelegten Kontenrahmen, der Bewertungsansätze sowie der Strukturierung von Vermögen und Haushalt. Dies führt in Zukunft zu unterschiedlichen Formen und Ausprägungen des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens und damit zu einem Mangel an notwendiger Einheitlichkeit und Standardisierung. Dieser Sachverhalt verzögert – möglicherweise verhindert er sogar – generell die einheitliche Einführung einer Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik mit einem entsprechenden Standardisierungsniveau. Vor diesem Hintergrund wird die zukünftige Entwicklung eher zu einer Verwaltungskomplizierung statt zu einer Vereinfachung führen. Aufgrund der unterschiedlichen Rechnungssysteme werden zusätzliche Kosten anfallen und ein *Benchmarking* als Marktäquivalent für die Wirtschaftlichkeitssteuerung aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit der Haushalts- und Rechnungsdaten weitgehend unmöglich. Außerdem werden Standardisierungsprobleme bei der Aus- und Fortbildung im öffentlichen Bereich, statistische Abstimmungsprobleme auf nationaler und internationaler Ebene, Standardisierungsprobleme bei der örtlichen und überörtlichen Prüfung sowie Reformzurückhaltung durch Planungsunsicherheiten und unklare gesetzliche Vorgaben den zukünftigen Reformprozess prägen. Zielsetzung der Abkehr von der Kameralistik war und ist es, die Gewöhnung an eine virtuelle nicht zukunftsfähige Welt aufzuheben und ein leistungsfähiges Haushalts- und Rechnungswesen zu schaffen. Durch die sich abzeichnende teilweise sehr heterogene Reforment-

wicklung besteht allerdings die Gefahr und die Tendenz einer relativ beliebigen Reformanarchie, ein Sachverhalt, der den ursprünglichen Zustand möglicherweise nicht wesentlich verbessert.

Geboten ist auf staatlicher und kommunaler Ebene eine generelle Initiative, die als konzeptionellen Bezugsrahmen für die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf allen drei Ebenen des föderalen Systems in Deutschland die hier skizzierte Integrierte Verbundrechnung auf Basis der Doppik zugrunde legt und die notwendigen Standards einführt. Insbesondere die Länder Nordrhein-Westfalen, Hessen, Hamburg und Bremen können hier eine Initiativ- und Vorreiterrolle einnehmen. Eng verbunden damit ist zum einen die Notwendigkeit, ein *Standard Setting Committee*, ähnlich wie in anderen Ländern, einzusetzen, um die notwendigen Standards für die einzelnen Module, für den Kontenrahmen und für den Ansatz, Ausweis und die Bewertung von Vermögen und Schulden zu entwickeln und verbindlich vorzugeben. Hierbei geht es – dies sei ausdrücklich betont – nicht darum, ein völlig neues Referenzmodell für den öffentlichen Sektor zu entwickeln, denn das HGB bietet sich durchaus als Orientierungsmodell an. Es ist allerdings nur dort zugrunde zu legen, wo es sich als Referenzmodell für die Informations- und Schutzfunktion des öffentlichen Rechnungswesens eignet; in wesentlichen Bereichen ist es zu modifizieren und anzupassen. Inzwischen liegt initiiert durch NRW hierzu ein Eckpunktepapier vor⁴¹.

Ein nicht unerhebliches Defizit, gerade bezogen auf die Konzeption, aber auch auf die wissenschaftliche Fachdiskussion, liegt in der Leistungserfassung, -bewertung und -systematisierung. War der zunächst euphorische Produktansatz der KGSt in der Vergangenheit durchaus ein gewichtiger Impuls, so zeigt sich inzwischen jedoch unverkennbar, dass diese Konzeption, teilweise inzwischen auch in Gesetzesform festgeschrieben, eher eine Fehlentwicklung darstellt. Verwaltungsleistungen lassen sich nicht durch flächendeckende Produktkataloge in zufriedenstellender Weise erfassen. Neben standardisierbaren Produkten gibt es zeitlich befristete Projekte sowie Bereiche, die weder durch Produkte, noch Projekte outputmäßig zu erfassen sind. Hier bedarf es noch intensiver Arbeiten und Diskussionen. Vor allem gilt es zu verhindern, dass die Festschreibung von Produktkatalogen derartige Diskussionen in Zukunft verhindert.

Ein weiteres Problem resultiert daraus, dass die zur Anwendung kommende Software für das neue Haushalts- und Rechnungswesen ganz wesentlich die zukünftigen Prozesse und Strukturen von Verwaltungen prägt. Die Organisationsstruktur folgt der Software und nicht – wie häufig erwartet – umgekehrt. Allgemein formuliert bedeutet dies, E-Government

⁴¹ Vgl. hierzu W. Berens / D. Budäus / E. Buschor / E. Fischer / K. Lüder / H. Streim (FN 17).

wird generell zur Verwaltungsreform⁴². Dies verweist darauf, dass der Software-Entscheidung eine ganz maßgebliche Bedeutung für die zukünftige Leistungsfähigkeit des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens beizumessen ist.

Als ein weiteres Problem in der aktuellen Diskussion werden vor allem von den Gegnern einer Integrierten Verbundrechnung die damit verbundenen Umstellungskosten angeführt. Dabei liegt die Schwierigkeit darin, dass nicht alle Kosten, die dem Haushalts- und Rechnungswesen zugerechnet werden, Kosten der Einführung einer Integrierten Verbundrechnung darstellen. Dies ist etwa dann der Fall, wenn unabhängig von Reformkonzepten die Software und/oder Hardware erneuert werden muss. Dies sind reformunabhängige Kosten. Zum anderen resultiert eine besondere Schwierigkeit daraus, dass Kosten zumindest ansatzweise, wenn auch schwierig, für ein Reformkonzept erfasst und prognostiziert werden können, während sich der Nutzen in der Regel nicht in monetären Größen quantifizieren lässt.

Erste Studien über die Vorteilhaftigkeit einer Integrierten Verbundrechnung lassen erkennen, dass mittel- und langfristig die Umstellung unter Abwägung der Vor- und Nachteile in jedem Fall geboten ist. Unabhängig hiervon bleibt abzuwarten, ob es gelingt, die deutschen Gebietskörperschaften konsequent in ein modernes Staats- und Verwaltungswesen umzustrukturieren, das ohne eine Integrierte Verbundrechnung und ohne Lösung der hier aufgezeigten Probleme kaum denkbar sein dürfte.

⁴² K. Schwiering, *Electronic Government*, 2005.