

Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland

Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven

Dietrich Budäus · Dennis Hilgers

Published online: 8 January 2009
© Springer-Verlag 2009

Zusammenfassung Die Rechnungslegung öffentlicher Unternehmen und Gebietskörperschaften auf staatlicher und kommunaler Ebene unterliegt seit einigen Jahren einer intensiven Reformentwicklung. Ausgelöst wurde die Reform durch die Unzulänglichkeiten des kameralen Rechnungssystems, das keinen Überblick über die tatsächliche Vermögens- und Schuldensituation sowie Kosten und Leistungen einer Gebietskörperschaft ermöglicht und somit Fehlsteuerungen und Fehlentscheidungen begünstigt. Das reformierte Haushalts- und Rechnungswesen zielt auf ein auf der Doppik basierendes neben dem Geldverbrauch den tatsächlichen Ressourcenverbrauch sowie Kosten und Leistungen erfassendes Informations- und Planungssystem.

Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die einzelnen Reformelemente, stellt den gegenwärtigen Umsetzungsstand vor und zeigt weiteren Reformbedarf auf.

Schlüsselwörter Öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen · Integrierte Verbundrechnung · Public Management

1 Notwendigkeit und Treiber der Reform des klassischen kameralen Haushalts- und Rechnungswesens

Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen befindet sich weltweit in einem fundamentalen Umbruch (vgl. Budäus et al. 2005a, S. 49ff.; Budäus et al. 2005b; Lüder 2001, 1999; Lüder u. Jones 2003). Er ist Teil eines generellen Wandels von der bürokratischen Steuerung zu einer Managementorientierung öffentlicher Verwaltun-

Prof. Dr. Dr. h.c. D. Budäus (✉)
Universität Hamburg, Hamburg, Deutschland
E-Mail: dietrich.budaeus@alice-dsl.net

Dr. rer. pol. D. Hilgers
RWTH Aachen, Aachen, Deutschland
E-Mail: hilgers@tim.rwth-aachen.de

gen (vgl. Schedler u. Proeller 2006; Ritz u. Thom 2006; Pollitt u. Bouckaert 2004; Reichard 2001; Kettl 2000; Budäus et al. 1998). In Deutschland vollzieht sich diese Entwicklung seit Anfang der 90er Jahre im Rahmen des so genannten Neuen Steuerungsmodells (Bogumil et al. 2007; KGSt 1994, 1992). Für die Umsetzung einer hiermit angestrebten transparenten, effizienten und effektiven Steuerung öffentlicher Ressourcen ist ein neues Haushalts- und Rechnungswesen unabdingbare Voraussetzung (Berens et al. 2008).

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

Historisch lässt sich der heute noch nachwirkende hohe Stellenwert der Kameralistik aus zwei wesentlichen Aspekten erklären. Zum einen gewann sie in jener Epoche besondere Bedeutung, in der es um die „Fürstenwohlstandslehre“ ging (Hansmeier 1967, S. 15). Der Reichtum eines Fürstentums wurde als von der Zahl der Menschen und der Größe des Staatsschatzes abhängig gesehen. In dieser Epoche, dem Kameralismus (ca. 1500 bis 1750 n. Chr.) führte die vermutete Abhängigkeit öffentlichen Reichtums (in heutiger Terminologie: die volkswirtschaftliche Wohlfahrt) von den öffentlichen Finanzen zu einer Verwaltungsbuchführung als reine Kassenrechnung. Es ging um die Dokumentation der Staatsfinanzen und deren Veränderung als wichtiges Instrument der volkswirtschaftlichen Wohlfahrt und damit allein um den aktuellen Geldbestand und dessen Änderungen durch Einnahmen und Ausgaben. Für deren Erfassung war zunächst ein ungegliedertes Kassenbuch die Grundlage (vgl. zu den unterschiedlichen Phasen der Entwicklung der Kameralistik auch Lüder 2001, S. 7; Monsen 2005, S. 19ff.).

Der zweite wesentliche Aspekt liegt in der Entstehung und Entwicklung des Budgetrechts, das höchste Recht der Legislative im historischen Entstehungsprozess parlamentarischer Demokratien (Königsrecht des Parlaments). Budgetrecht bedeutet Einflussnahme auf Regierungen und Verwaltungen durch Bewilligung und Kontrolle deren Einnahmen und Ausgaben durch die Legislative. Hieraus erklärt sich dann auch, dass die inhaltliche Ausprägung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens im Zeitablauf immer stärker durch einen formaljuristischen Kontrollaspekt beeinflusst wurde. Entsprechend liegt die Stärke des kameralen Systems in der auf die Budgetkontrolle ausgerichteten systematischen und flächendeckenden Erfassung und Dokumentation aller Ein- und Auszahlungen während einer Haushaltsperiode. Gleichzeitig weist dieses System jedoch gravierende Mängel auf. Es enthält keine Informationen über den nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch in einer Periode, wie er etwa in Form von Abschreibungen für den Vermögensverbrauch und Pensionsrückstellungen für die Versorgungsansprüche der Beamten berücksichtigt werden müsste. Es liefert auch keine Informationen über den Output, d.h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen. Außerdem fehlt eine vollständige Vermögensrechnung, in der sämtliche Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft nachgewiesen werden. Somit kann kein

vollständiges, der Realität entsprechendes Bild der finanziellen Lage einer Gebietskörperschaft und deren Veränderung während einer Haushaltsperiode ermittelt werden. Hinzu kommt, dass Gebietskörperschaften heute durch sehr heterogene dezentrale, i.d.R. rechtlich selbstständige, überwiegend privatrechtliche Organisationsformen mit eigenem Planungs- und (kaufmännischem) Rechnungssystem gekennzeichnet sind. Entsprechend erfordert ein vollständiger Überblick über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten mit der Kernverwaltung. Solange aber für die Kernverwaltung das kamerale System für Planung und Rechnungslegung gilt, ist eine Konsolidierung nicht möglich. Damit wird auch der Einblick in die tatsächliche finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft unmöglich. Vielmehr besteht die Tendenz, die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft zu verschleiern. Die Kameralistik schafft keine Transparenz hinsichtlich einer intergenerativen Gerechtigkeit, sondern verschleiert eine intergenerative Ungerechtigkeit. Verstärkt wird dies dadurch, dass die Kameralistik Konsumausgaben zu Lasten investiver Ausgaben fördert, ein Sachverhalt, der zu einem schleichenden Substanzverlust und zur sinkenden Leistungsfähigkeit öffentlicher Aufgabenträger führt.

Die Unzulänglichkeiten des kameralen Systems sind wesentliche Erklärungsgrößen für die Entstehung und Kumulierung der Finanzkrise der Gebietskörperschaften während der vergangenen Jahrzehnte. Die Kameralistik birgt eine systemimmanente Tendenz zum Ausufern des Steuerstaates und der Staatsverschuldung in sich und suggeriert den Entscheidungsträgern einen virtuellen finanziellen Handlungsspielraum, der real nicht existiert. Dies wiederum führt zu einem wachsenden Krisenaktionismus und zu rechtsfreien Räumen im öffentlichen Sektor. Über Jahre hinweg steigende Schulden der Gebietskörperschaften, nicht mehr verfassungskonforme Haushalte auf Bundes- und Länderebene und Haushaltssicherungskonzepte bei zahlreichen Kommunen (teilweise nicht einmal mehr von der Kommunalaufsicht genehmigt) haben zunehmend den dringenden Bedarf für grundlegende Reformen erkennen und auch den notwendigen Handlungsdruck entstehen lassen. So wird nicht nur von der Wissenschaft, von Verwaltungspraktikern und Rechnungshöfen sondern inzwischen auch von Teilen der Politik in der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens ein ganz wesentlicher Beitrag gesehen, die Entscheidungen über öffentliche Ressourcen wieder so zu strukturieren, dass zunächst die Verschuldung nicht weiter erhöht wird, um sie dann sukzessive abzubauen und notwendige Handlungs- und Gestaltungsspielräume zurück zu gewinnen.

Die Schwächen der Kameralistik und deren Folgewirkungen haben auf internationaler Ebene vergleichsweise früh zu einem generellen Wandel vom „cash accounting“ zum „accrual accounting“ und „accrual budgeting“ geführt, eine Entwicklung die inzwischen auch die deutsche Reformbewegung beeinflusst (vgl. Lüder u. Jones 2003; Diamond 2002; Matheson 2002). Dabei ist zu beobachten, dass die staatliche Ebene der kommunalen Ebene mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung folgt.

Die bisher umfassendste internationale empirische Untersuchung, die so genannte CIGAR-Studie (Comparative International Governmental Accounting Research, Lüder u. Jones 2003) befaßt sich mit der Entwicklung in ausgewählten Ländern in Europa und gibt den Stand bis 2003 wieder (vgl. Abb. 1).

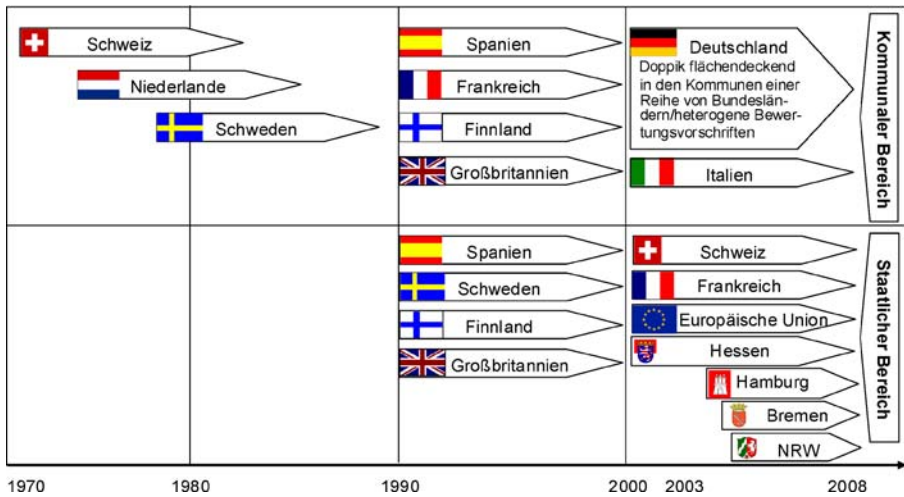


Abb. 1 Internationale Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens zum „accrual accounting“ auf staatlicher und kommunaler Ebene. Quelle: In Erweiterung von Lüder u. Jones (2003)

Inzwischen ist sowohl die internationale als auch die nationale Entwicklung weiter vorangeschritten. So haben Großbritannien, die Schweiz und Österreich auf Staatsebene sowohl ein accrual accounting als auch ein accrual budgeting eingeführt. Ein accrual accounting unter Beibehaltung eines cash accounting wird in Schweden, Frankreich und bei der EU-Kommission praktiziert. Als weitere Reformschwerpunkte sind die output- und outcomeorientierte Budgetierung (Performance Budgeting and Management, Hilgers (2008, S. 128ff.)), fiskalische Regelungen und Verfahrensweisen (Fiscal Rules) – insbesondere Verfahren zur „Schuldenbremse“ – sowie Standardisierungsansätze (z.B. Rechnungslegung nach IPSAS) hinzugekommen. Hieraus folgt, dass nicht nur auf den drei Ebenen des deutschen Föderalismus ein wachsender Anpassungs-, Harmonisierungs- und Standardisierungsbedarf besteht, sondern auch auf internationaler Ebene und hier insbesondere auf EU-Ebene (vgl. Budäus 2006, S. 189ff.; Adam 2004; Srocke 2004). Er resultiert (analog zum privatwirtschaftlichen Rechnungswesen) aus dem Zusammenwachsen von Wirtschaftsräumen. So erfordern die Maastricht-Kriterien ein Mindestmaß an Einheitlichkeit für die Erfassung, Abgrenzung und Bewertung von Schulden im öffentlichen Rechnungswesen, etwa konkret bezogen auf die Berücksichtigung von Pensionsverpflichtungen, die Einbeziehung von Schattenhaushalten, die Verschuldung öffentlicher dezentraler Einheiten, die Berücksichtigungen von Bürgschaften, die Verpflichtungen im Rahmen von Public Private Partnership etc. Auch das zunehmende teilweise bereits praktizierte Rating von Gebietskörperschaften wird nicht ohne Einfluss auf die Tendenz zur Entwicklung vergleichbarer Systeme und Mindeststandards für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen bleiben. So werden Basel II und Risikomanagement in öffentlichen Verwaltungen zunehmend Aufmerksamkeit gewidmet (z.B. Schwarting 2003; Budäus u. Hilgers 2008).

Neben den genannten Reformtreibern spielt seit jeher die Forderung nach einer höheren Wirtschaftlichkeit des Verwaltungshandelns eine wesentliche Rolle. Dies

erklärt den hohen Stellenwert der Kosten-Leistungsrechnung (KLR) für den Reformprozess. Sie ist nicht nur ein Instrumentarium für die Gebührenkalkulation und für fallweise Einzelentscheidungen, etwa für die Beurteilung von Ausgliederung und Fremdbezug, sondern wird immer stärker zur flächendeckenden Grundlage des Budgetierungsprozesses. Das Budget einzelner Verwaltungseinheiten als Verantwortungs- oder Leistungszentren soll sich nicht mehr aus einer inputorientierten Fortschreibung von Titelanträgen der Kameralistik ableiten, sondern aus den Stückkosten, Mengen und Qualitätsniveaus der geplanten Leistungen. Auch hier liegt die Erkenntnis zugrunde, dass wirtschaftliches Handeln in öffentlichen Verwaltungen systematisch und flächendeckend nur auf Basis des Ressourcenverbrauchskonzepts möglich ist.

2 Die einzelnen Reformelemente

2.1 Rechnungssystem

Das Rechnungssystem steht für die konzeptionelle Grundlage und den maßgebenden Rechnungsstil des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Zu unterscheiden ist zwischen den kameralen Systemen (klassische Kameralistik und erweiterte Kameralistik) und jenen Konzepten, die unterschiedliche Rechnungsmodulen auf Basis der Doppik zu einem Gesamtsystem integrieren (Drei-Komponenten-Rechnung und Integrierte Verbundrechnung – IVR) (vgl. Abb. 2). Bei der Erweiterten Kameralistik bleibt die Einnahmen- und Ausgabenrechnung als führendes System erhalten, wird aber additiv um eine Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt (Lüder 2002, S. 493). Es handelt sich somit um ein aus einer Geldverbrauchs- und einer Ressourcenverbrauchsrechnung bestehendes System. Die Probleme liegen allerdings darin, dass

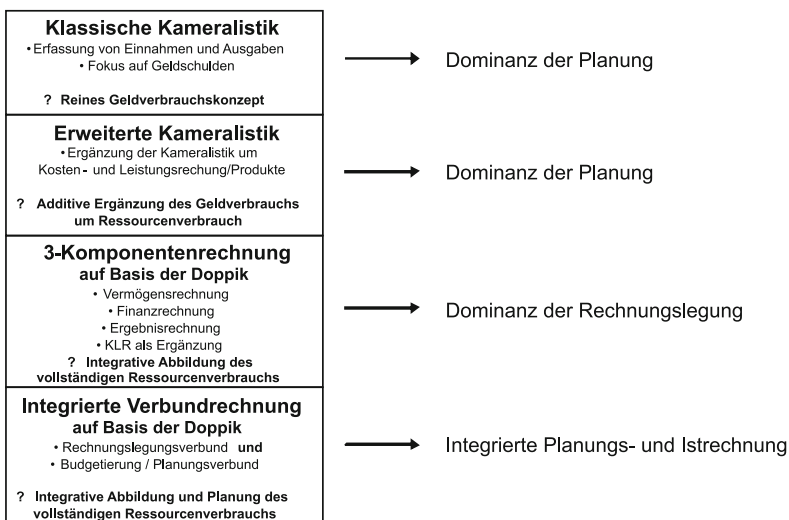


Abb. 2 Öffentliche Rechnungssysteme. Eigene Darstellung

beide Rechenmodule bisher weitgehend isoliert nebeneinander stehen und die KLR eine Reihe eigenständiger Zusatzrechnungen erfordert. Außerdem kommt sie häufig nicht flächendeckend, sondern nur in „geeigneten Bereichen“ zur Anwendung und besitzt damit vor allem keine institutionelle Verbindlichkeit. Ob, wann, zu welchem Zweck und von wem die Informationen der KLR tatsächlich genutzt werden, stellt sich in diesem System bisher relativ beliebig dar. Von daher ist auch nicht zu erwarten, dass sich unter Beibehaltung der klassischen Kameralistik trotz ergänzender Kosten- und auch Leistungsinformationen das bisherige Denken und Handeln in Kategorien von Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich ändert. Hinzu kommen ganz erhebliche Schnittstellen- und Abgrenzungsprobleme der Einzelrechnungen im Rahmen der KLR.

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

Der Ressourcenverbrauch einer Haushaltsperiode kann mithilfe eines statisch-komparativen Vergleichs zwischen zwei Zeitpunkten (Zeitpunktrechnung) ermittelt werden. Eine Vermögensminderung bedeutet eine Minderung des Eigenkapitals einer Gebietskörperschaft, eine Vermögensmehrung entsprechend eine Eigenkapitalmehrung.

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

Das dritte zentrale Modul im NKR 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 vom

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

Der Saldo der Vermögensrechnung (Differenz der Aktiv- und Passivseite) und der Saldo der Ergebnisrechnung (Differenz von Aufwendungen und Erträgen) müssen sich in diesem System immer entsprechen. In dieser systematischen doppelten Ergebnisermittlung liegt das Besondere der Doppik bzw. des kaufmännischen Rechnungswesens (Vogelpoth u. Poullie 2007, S. 517ff.; Schuster 2007; Raupach u. Stangenberg 2006).

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

Als Schulden 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 Eigenkapital von Gebietskörperschaften ist bei einer derartigen vollständigen Erfassung der tatsächlichen Verschuldung erheblich geringer im Vergleich zur – fälschlicherweise – vorherrschenden Beschränkung der Schulden auf die Geldschulden. Zahlreiche Gebietskörperschaften dürften bei dieser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ermittlung der Verschuldung ein negatives Eigenkapital ausweisen, ein Sachverhalt, der möglicherweise ganz wesentlich die nach wie vor verbreiteten Vorbehalte gegen ein derartiges Rechnungssystem (siehe aktuell Thieme 2008, S. 433ff.; Sarrazin 2008, S. 3) erklärt.

Inzwischen ist die zunächst auf die ex post Betrachtung ausgerichtete Mehrkomponentenrechnung konzeptionell zur Integrierten Verbundrechnung (IVR) entwickelt worden. Diese integriert die Planung (Haushalt/Budgetierung) und die Ist-Rechnung (Rechnungswesen). Beide Ebenen müssen sich konzeptionell und inhaltlich entsprechen und miteinander verzahnt sein (Berens et al. 2005; 2008). Dies bedeutet, dass der Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung als Ist-Rechnung auf der Pla-

nungsebene eine Planbilanz, ein Finanz- und ein Ergebnishaushalt gegenüber stehen müssen. Der Rechnungsstil ist die Doppik (doppischer Verbund). Die Verknüpfung zwischen dem Ergebnishaushalt und der Ergebnisrechnung erfolgt durch die Kosten- und Leistungsrechnung (Rieder u. Schedler 2004; Buchholtz 2001).

Die isolierte Betrachtung einer Ebene ist weder sinnvoll noch konzeptionell vertretbar, da in einer Gebietskörperschaft im Vergleich zum privaten Unternehmen der Fokus auf der Planung liegt, einschließlich deren Öffentlichkeit. Nur in der Mitwirkung bei der Planung, d.h. bei der Verabschiedung des Ergebnis- und Finanzhaushalts durch die Legislative kann sich das Budgetrecht des Parlaments manifestieren. Dabei wird mit der Ergebnisrechnung durch die Einbeziehung der in der Haushaltsperiode nicht zahlungswirksamen Aufwendungen der systemimmanenten Tendenz des kameralen Systems zur Ausweitung des Steuerstaates und öffentlicher Verschuldung entgegen gewirkt und darüber informiert, inwieweit der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen wurde. Ist der Haushalt ausgeglichen, d.h. sind die Aufwendungen durch die Erträge abgedeckt, werden die folgenden Generationen (Perioden) durch die jetzige Generation (Periode) nicht belastet. Dass bei diesem System in der Praxis nicht alle Elemente gleichzeitig implementiert werden können, rechtfertigt lediglich eine sukzessive Vorgehensweise und ein entsprechendes konzeptionelles

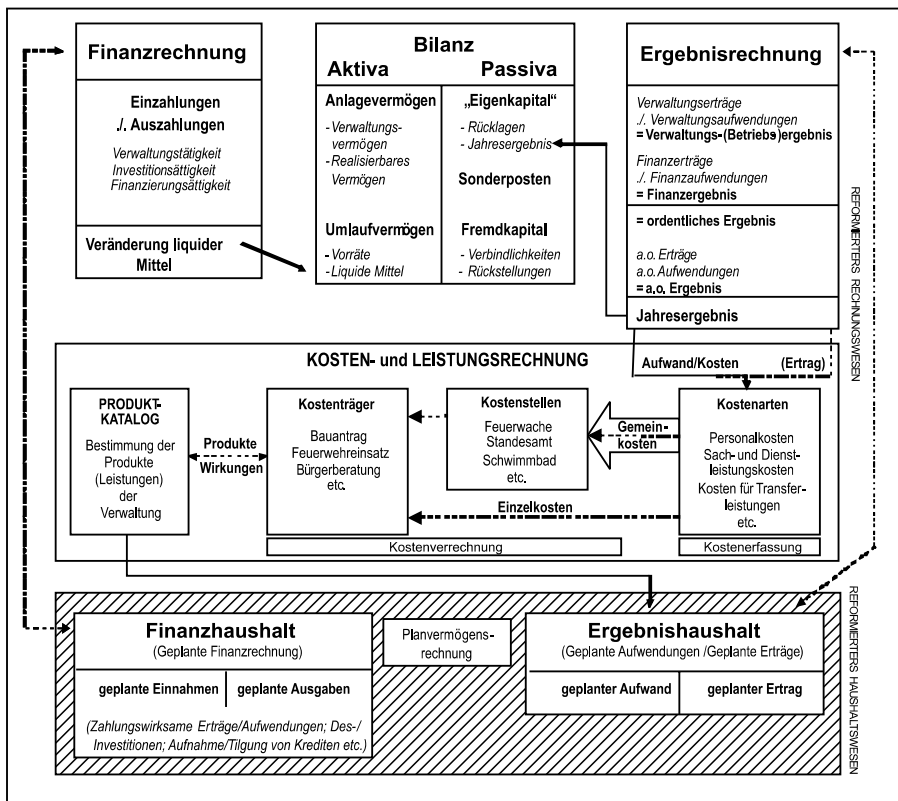


Abb. 3 Integrierte Verbundrechnung (3-Komponentenrechnung + KLR + Planungsebene). Eigene Darstellung

Vorgehensmodell, nicht aber den Verzicht auf die Festlegung des anzustrebenden Gesamtsystems in Form der IVR (vgl. Abb. 3).

Die derzeitigen Bestrebungen in Deutschland zeigen, dass der Reformbedarf für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen inzwischen auf allen drei Ebenen des föderalen Systems weitgehend als notwendig angesehen und akzeptiert wird. Auch ist die Entwicklung in Richtung der IVR als doppischer Verbund zumindest in der Fachwelt weitgehend unstrittig. Allerdings hat sich auf staatlicher Ebene neben dem Bund auch die überwiegende Zahl der Länder bisher gegen einen grundlegenden Wechsel des Rechnungssystems entschieden. Auf kommunaler Ebene haben die Bundesländer inzwischen ganz überwiegend die Doppik als zukünftiges Rechnungssystem für die Kommunen gesetzlich festgelegt (vgl. Tabelle 1).

Tabelle 1 Praktizierte Rechnungssysteme in Deutschland, Stand: 2008. Eigene Erhebung

Rechnungssystem Bundesland	Länderebene	Kommunalebene
Bundesverwaltung	Kameralistik. Erweiterte Kameralistik in der Planung (Umsetzung ab 2010 in zwei Pilotprojekte. Ab 2013 flächendeckend)	
Baden-Württemberg	Erweiterte Kameralistik (vollständige Umsetzung seit 2005/06)	Doppik. Umstellung von 2009 bis 2012
Bayern	Kameralistik	Kameralistik / Doppikoption ab 2007
Berlin	Erweiterte Kameralistik	
Brandenburg	Erweiterte Kameralistik	Doppik, Modellprojekte bis 30.9.2007 Übergangszeitraum bis 1.1.2012. Konsolidierte Bilanz ab 2013
Bremen	Doppisches Rechnungswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008	
Hamburg	Doppisches Rechnungswesen seit 2006 eingeführt. Konsolidierung 2007. Doppisches Haushaltswesen mit exemplarischer Anwendung in 15 (von 100) Aufgabenbereichen im Doppelhaushalt 2009/2010. Komplette bis 2013	
Hessen	Doppisches Rechnungs- und Haushaltswesen wird implementiert. Regelbetrieb geplant ab 2008	Optionslösung bis 2011 zwischen erweiterter Kameralistik / Doppik
Mecklenburg-Vorpommern	Erweiterte Kameralistik	Doppik, Umstellung von 2008 bis 2012
Niedersachsen	Erweiterte Kameralistik seit 2005	Doppik, Umstellung bis 1.1.2012
Nordrhein-Westfalen	Einführung der IVR (Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen) vom Kabinett am 27. 6. 2006 beschlossen. Vollständige Umstellung bis 2015.	Doppik, Umstellung bis 1.1.2009
Rheinland-Pfalz	Erweiterte Kameralistik seit 2002	Doppik, Umstellung bis 1.1.2009
Saarland	Kameralistik	Doppik, Umstellung bis 1.1.2009
Sachsen	Erweiterte Kameralistik	Doppik, ab 2008 bis Ende 2012
Sachsen-Anhalt	Kameralistik	Doppik, Umstellung bis 1.1.2011
Schleswig-Holstein	Erweiterte Kameralistik	Optionslösung ab 2007 zwischen erweiterter Kameralistik / Doppik
Thüringen	Kameralistik	Optionslösung ab 1.1.2009 zwischen traditioneller Kameralistik / Doppik

2.2 Rechnungslegung

Bei der Rechnungslegung geht es um die Regelungen für Ansatz, Ausweis, Bewertung und Konsolidierung von Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung. Unter

Einbeziehung der internationalen Entwicklung existieren für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor inzwischen drei unterschiedliche Referenzmodelle: HGB, IFRS und IPSAS (Srocke 2004; Lüder 2002; Bolsenkötter 2003, 2007; Vogelpoth et al. 2007). Die derzeitigen Entwicklungen und Internationalisierungstendenzen

Tabelle 2 IPSAS Standards, Stand: 2008

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

lassen erkennen, dass das HGB mittelfristig – auch für den privatwirtschaftlichen Bereich – nicht mehr das dominante Referenzmodell sein wird (Ballwieser et al. 2004). Es entspricht mit seinem Gläubigerschutzprinzip und der Funktion der Ausschüttungsbemessung nicht hinreichend der Zwecksetzung einer öffentlichen Rechnungslegung. Diese zielt zum einen auf die Information der zuständigen Entscheidungsträger in Politik und Verwaltungen öffentlicher Gebietskörperschaften ab (Informationsfunktion), zum anderen auf den Schutz der Bürger als Steuerzahler vor einer überzogenen finanziellen Belastung durch den Staat sowie auf den Schutz zukünftiger Generationen vor einer Ausbeutung durch die gegenwärtige Generation (Schutzfunktion). Letztere steht im Zusammenhang mit der Staatsverschuldung und bezieht sich auf das Problem der Generationengerechtigkeit.

Von diesen Zwecksetzungen ausgehend wurden die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) in Abgrenzung zu den GoB und deren notwendigen Modifikation entwickelt (Wirtz 2008; Budäus 2007, S. 45ff.; Berens et al. 2005, S. 887ff.; Lüder 2001, S. 38ff.). Sie sind wesentlicher Bestandteil eines neuen reformierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und stehen für die Standardisierung und Ordnungsmäßigkeit der finanziellen Rechnungslegung von Gebietskörperschaften. Sie sind Teil der sich zurzeit entwickelnden öffentlichen Rechnungslegungsstandards (ÖRS), die sich sowohl auf die finanzielle Rechnungslegung als auch auf die nicht-finanzielle bzw. nicht-monetäre Rechnungslegung beziehen. Den GoöB liegt als Rechnungssystem die IVR auf Basis der Doppik zugrunde.

Neben dem die Praxis überwiegend bestimmenden HGB und den GoöB gewinnen zunehmend die IPSAS in Anlehnung an die IAS/IFRS als Referenzmodell an Bedeutung, wie anschaulich das Beispiel der Schweiz zeigt (Bachmann 2007). Zurzeit liegen für die IPSAS folgende Standards vor (siehe Tabelle 2).

Probleme ergeben sich daraus, dass die IPSAS konzeptionell bisher nicht aus den Rechnungszwecken der öffentlichen Rechnungslegung abgeleitet sind (Streim 2007; IFAC 2006; Adam 2004; Vogelpoth 2004, S. 23ff.). Vielmehr orientieren sie sich vor dem Hintergrund der Internationalisierung der Rechnungslegung im privaten Unternehmenssektor an den zunehmend die Regelungen des HGB ergänzenden bzw. substituierenden IAS/IFRS. So hat das IPSAS Board in seiner ersten, inzwischen abgeschlossenen Phase eine Kernserie grundlegender IPSAS auf Basis der bis zum 31.8.1997 vorhandenen IAS erarbeitet (Vogelpoth et al. 2007). Anschließend hat sich das Board mit jenen Themen befasst, für die noch keine IAS existierten oder die sich – bezogen auf die Kernserie – als problematisch erwiesen. Dies gilt insbesondere für die Berichterstattung über den Haushalt, die im 2006 verabschiedeten IPSAS 24 geregelt ist. Aus der Grundorientierung der IPSAS an den IAS/IFRS erklärt sich die schwerpunktmäßige Ausrichtung auf die ex post Rechenschaftslegung und damit auf das Rechnungswesen als Ist-Rechnung. Demgegenüber muss aber dem öffentlichen Bereich der Planungsrechnung (Haushaltsplanung) ein entsprechend hoher Stellenwert einschließlich ihres öffentlichen Zugangs beigemessen werden. Erst in jüngster Zeit ist damit begonnen worden, ein eigenständiges auf die öffentlichen Zwecke ausgerichtetes Framework für die IPSAS zu erarbeiten. Von daher wird ihre Bedeutung für eine Standardisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens weiter zunehmen.

2.3 Konsolidierung

Die zunehmende dezentrale Struktur von Gebietskörperschaften mit einer Vielzahl unterschiedlicher Rechtsformen mit überwiegend kaufmännischem Rechnungswesen macht es unmöglich, eine Gesamtschau über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft als Ganzes zu erhalten. Die hierfür notwendige Transparenz ist in weiten Bereichen nicht gewährleistet. Es werden teilweise selbstständige öffentliche Einheiten ganz bewusst als Schattenhaushalte geschaffen oder genutzt, um die Vermögens- und die Finanzlage der Gebietskörperschaft zu verschleiern.

Die Notwendigkeit einer Konsolidierung und damit eines geänderten Haushalts- und Rechnungswesens lässt sich anschaulich an der tatsächlichen Verschuldung der Kommunen verdeutlichen. Diese ist, so wie sie zurzeit in der kameralen Rechnung ausgewiesen wird, in der folgenden Abb. 4 für die einzelnen Bundesländer dargestellt. Rechnet man die Schulden der dezentralen Einheiten hinzu, so erhöht sich die Verschuldung teilweise bis zum Vierfachen.

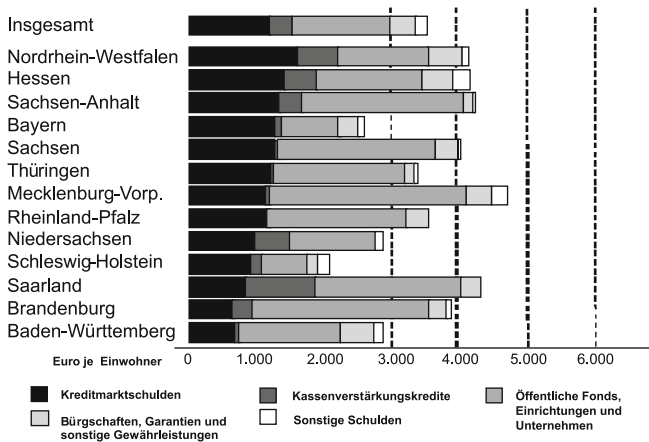


Abb. 4 Überblick der tatsächlichen kommunalen Verschuldung pro Einwohner zum 31.12.2005. Quelle: Junkernheinrich u. Micosatt (2007), S. 20

Unter Beibehaltung des tradierten Systems und damit eines Verzichts auf Konsolidierung besteht weiterhin die Gefahr und Tendenz, dass die Organisationspolitik von Gebietskörperschaften genutzt wird, gezielt Intransparenz über die Verschuldung herbeizuführen. Je stärker Dezentralisierung und Ausgliederung, desto geringer die (kameral ausgewiesene) Verschuldung der Gebietskörperschaft.

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 zu konsolidieren, um einen Überblick über die gesamte Gebietskörperschaft zu erhalten (Srocke 2004). Auf kommunaler Ebene und im Stadtstaat Hamburg wird diesem Aspekt in ersten Ansätzen Rechnung getragen.

2.4 Kosten- und Leistungsrechnung

Die KLR in öffentlichen Verwaltungen hat als das finanzielle Rechnungswesen ergänzende Rechnung neben der klassischen Funktion der Gebührenkalkulation zwei grundlegende, komplementäre Funktionen. Zum einen dient sie als internes Steuerungsinstrument (Managementfunktion) und zum anderen als Grundlage einer output- und ressourcenorientierten Budgetierung (Ergebnishaushalt).

Die Grundlage für effizientes Verwaltungshandeln ist die Bereitstellung von Informationen über Kosten und Leistungen. Von daher ist die Notwendigkeit der KLR in öffentlichen Verwaltungen auch nicht umstritten. Allerdings gibt es unterschiedliche Auffassungen darüber, ob und inwieweit sie 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 faktisch 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 2001, S. 58). Generell gilt, dass überall dort, wo Ressourcen verbraucht werden, diese auch organisatorisch und leistungsbezogen, wenn auch durchaus mit unterschiedlichem Schwierigkeitsgrad, erfasst werden können. Eine ressourcen- und outputorientierte Budgetierung erfordert generell eine flächendeckende KLR. Dies wiederum impliziert auch eine flächendeckende Vermögensrechnung.

Die Kostenrechnung ist im Falle der IVR buchungstechnisch nicht in die Doppik integriert, sondern wird („statistisch“) als eigenes System geführt (Zweikreissystem). Sie besteht aus der Kostenarten, der -stellen und der -trägerrechnung. Die Daten der Kostenartenrechnung werden aus der Ergebnisrechnung als aufwandsgleiche Kosten übernommen und durch die Anders- und gegebenenfalls Zusatzkosten korrigiert bzw. ergänzt. Dabei sind die Unterschiede zwischen ordentlichen Aufwendungen und Kosten in Verwaltungen i.d.R. gering. Von daher handelt es sich bei der Kostenrechnung im Grunde genommen um eine Aufwandsarten-, Aufwandsstellen- und Aufwands-trägerrechnung.

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

Tabelle 3 Überblick über die KLR auf Länderebene. In Erweiterung an Bund-Länderarbeitskreis (2006), S. 2ff.

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

den einzelnen Kommunen teilweise nicht einheitlich und damit nicht vergleichbar sind.

Die KLR findet sich in der Praxis so gut wie in allen Gebietskörperschaften mit behördenspezifisch unterschiedlichen Ausprägungen (Tabelle 3). Es fehlt aber in zahlreichen Gebietskörperschaften zum einen an einer flächendeckenden Anwendung und zum anderen an der institutionellen Verbindlichkeit, die KLR-Informationen für Budgetierung und interne Steuerung auch zu nutzen. Nicht selten hat die Existenz einer KLR lediglich eine Legitimationsfunktion derart, dass nach außen hin eine grundsätzliche Reformbereitschaft dokumentiert werden kann.

So wurde beispielsweise auf Bundesebene bereits 1997 das Konzept einer standardisierten Kosten- und Leistungsrechnung erarbeitet und im Jahr 2006 aktualisiert (Bundesfinanzverwaltung 2006). Das Geldverbrauchskonzept sollte durch Informationen über die Leistungen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch ergänzt werden. Zur Anwendung kommt die standardisierte KLR bisher allerdings ganz überwiegend nur in nachgeordneten Bundesbehörden (Deutscher Wetterdienst, Kraftfahrtbundesamt, Fachhochschule des Bundes, Eisenbahnbundesamt, Umweltbundesamt etc.) (vgl. etwa Bölsche u. Jumin 2005, S. 31ff.). Ähnliches gilt für eine Reihe der Bundesländer. Es fehlt an der flächendeckenden und verbindlichen Nutzung von Kosten- bzw. Leistungsdaten vor allem für die Budgetierung. Ein erster erfolgreicher Ansatz existiert in den Berliner Bezirksverwaltungen. Hier werden auf der Basis einer verbindlichen KLR „Sollwerte“ für die Kosten einzelner Produkte (Medianwert über alle Bezirke) ermittelt und zur Grundlage der zukünftigen Budgets gemacht (vgl. Thau 2008).

2.5 Budgetierung

Der Budgetierung wird in der aktuellen Reformentwicklung in der Praxis ein außerordentlich hoher Stellenwert beigemessen, obwohl – oder gerade weil – sie bisher nicht oder nur sehr unzureichend mit den oben skizzierten Elementen des öffentlichen Rechnungswesens, insbesondere mit der KLR, verknüpft ist (Grommas 2005; Frischmuth 2001; KGSt 1997). Dies erklärt sich aus einem ganz pragmatischen Grund. Die Budgetierung hatte in ihrer bisherigen Anwendung in Form der Bereitstellung globaler Budgets für die einzelnen Verwaltungseinheiten primär die Funktion einer intelligenten Sparstrategie im Rahmen eines kameralen Rechnungssystems. „Intelligent“ ist die Strategie deshalb, weil die Sparsentscheidungen von der politischen Ebene in die dezentralen Verwaltungseinheiten vor Ort verlagert und dort getroffen werden. Dabei beschränkte sich die Budgetierung faktisch weitgehend auf die Abkehr von der klassischen Zweckbindung der Mittel zugunsten einer umfassenden Deckungsfähigkeit. Es ging um eine globale inputorientierte und in der Regel bisher auch nur zahlungsorientierte Ausweisung von Haushaltsmitteln.

Zwar findet sich inzwischen eine Reihe von Ansätzen, mit denen outputorientierte Budgets ermittelt werden (sollen). Das Problem besteht aber in der bisher ganz überwiegend noch fehlenden ressourcenorientierten Budgetierung, d.h. im Fehlen des Ergebnishaushalts. Im Rahmen der IVR sind globale, output- und ressourcenorientierte Budgetansätze erforderlich. Dies lässt sich nur erreichen, wenn der Ergebnishaushalt aus einer flächendeckenden KLR abgeleitet wird, die wiederum Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung miteinander verknüpft (Bals 2003; Ziegler u. Winkler 2003). Dabei kann das Budget gegliedert sein nach Leistungsgrößen (in Form von produktorientierten Haushalten) oder nach Organisationseinheiten (organischer Haushalt). Diese Gliederungskriterien stellen keine Alternative dar, sondern beziehen sich nur darauf, wie auf der übergeordneten bzw. nachgeordneten Ebene gegliedert werden soll, um den Koordinationsaufwand zwischen den Outputgrößen und den Organisationseinheiten zu minimieren.

3 Schlussfolgerungen

Grundlegend veränderte Anforderungen an Staat und Verwaltung sowie finanzielle Engpässe in den öffentlichen Haushalten („Diktat der leeren Kassen“) haben unter dem Stichwort New Public Management zu einer weltweiten Modernisierungsbewegung im öffentlichen Sektor geführt. Dieser Wandel ist einerseits durch Anwendung von Managementpraktiken des privatwirtschaftlichen Sektors und damit durch eine stärkere Einbeziehung ökonomischer Aspekte gekennzeichnet. Andererseits ergibt sich aus der wachsenden (politisch ausgerichteten) Forderung nach „Good Governance“ (Hill 2004; Benz 2004; König 2001) zunehmend die Notwendigkeit von Transparenz und Effizienz des Verwaltungshandelns.

Beide Entwicklungstendenzen bedingen zwangsläufig ein neues, mit einheitlichen Mindeststandards versehenes, den tatsächlichen Ressourcenverbrauch abbildendes Informations- und Planungssystem. Sich dabei an dem verfügbaren Wissen und bewährten Methoden des privatwirtschaftlichen Sektors zu orientieren ist nahe lie-

gend und sinnvoll. Zudem ist es ein grundlegender Irrtum, von der in Deutschland immer noch bestehenden Handlungsmaxime auszugehen, dass für Staat und Verwaltungen formalrechtlich kein Insolvenzrisiko besteht und von daher die Einbeziehung ökonomischer Rationalität und entsprechender Steuerungsinstrumente faktisch keine Relevanz besitzt (Sarrazin 2008, S. 3; Thieme 2008, S. 433). Die systematische Vernachlässigung ökonomischer Knappheit durch ein unzulängliches öffentliches Informations- und Planungssystem hat inzwischen zu drastisch gesunkenen Handlungsspielräumen (Verschuldung) und zu einer unzureichenden demokratischen Legitimität (Intransparenz über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch und damit verbundene Folgewirkungen) geführt. Teile von Verwaltung und Politik haben diese Entwicklung durchaus erkannt und vor allem auf kommunaler Ebene entsprechende Reformkonzepte auf den Weg gebracht. Diese Entwicklung konsequent weiter voran zu bringen erfordert:

- (1) Ein Mindestmaß an Einheitlichkeit des öffentlichen Rechnungssystems und der Rechnungslegung auf den drei föderalen Ebenen Bund, Länder und Kommunen in Abstimmung mit der internationalen Entwicklung, insbesondere bei den Mitgliedsstaaten der EU. So macht es auf Dauer wenig Sinn, wenn die Länder ihren Kommunen die Doppik gesetzlich vorschreiben, selbst aber weiter die Kameralistik praktizieren. Gleiches gilt trotz aller aktuellen positiven Bemühungen zur erweiterten Kameralistik für die Bundesebene.
- (2) Hinsichtlich des Rechnungssystems ist für alle Ebenen die zukünftige Grundstruktur durch die IVR vorgegeben, sowohl für die Planungsebene (accrual budgeting) als auch für die Dokumentationsebene (accrual accounting). Dabei bedarf der Umstellungsprozess ein von Politik und Verwaltung getragenes Vorgehensmodell über die Reihenfolge der einzuführenden Module. Möglicherweise kann die erweiterte Kameralistik hierbei ein (kostenintensiver) Zwischenschritt sein, zumal sie – konsequent praktiziert – wesentliche Elemente der IVR enthält. Sie erfordert (wie die IVR) eine Vollvermögensrechnung. Außerdem stellen die Kosten ganz überwiegend aufwandsgleiche Kosten dar und entsprechen damit den Aufwandsgrößen in der Ergebnisrechnung der IVR. Berücksichtigt man zudem, dass die Finanzrechnung als Kapitalflussrechnung weitgehend der kameralen Rechnung entspricht, so bedeutet das System der erweiterten Kameralistik das Nebeneinander (einschließlich der dafür erforderlichen IT-Umgebung) wesentlicher Teile der integriert geführten Module der IVR auf Basis der Doppik. Zudem dürften die Implementierungskosten und die anschließenden Unterhaltungskosten einer flächendeckenden erweiterten Kameralistik mindestens denen der IVR entsprechen.
- (3) Struktur, Ansatz, Ausweis und Bewertung der einzelnen Rechnungsgrößen in den einzelnen Modulen der IVR erfordern ein Mindestmaß an Einheitlichkeit und Standardisierung. Die Angleichung der inzwischen bei der gesetzgeberischen Umsetzung der Reform auf kommunaler Ebene eingetretenen Heterogenität und deren zukünftige Vermeidung bei den anstehenden Reformmaßnahmen auf Länder- und Bundesebene bedürfen der Institutionalisierung eines Standard Setting Komitees. Die Empfehlungen dieses Gremiums sollten eine allgemein gültige Verbindlichkeit besitzen.

- (4) Bezogen auf die Konsolidierung gilt es zunächst generell für die dezentralen Einheiten – etwa zurzeit anschaulich bei den Hochschulen – eine ähnlich heterogene Entwicklung wie bei den Gebietskörperschaften zu vermeiden. Neben der Abgrenzung des Konsolidierungskreises (z.B. Sparkassen, Landesbanken), liegt das methodisch anspruchsvollste Problem in der Kapitalkonsolidierung (vgl. Srocke 2007, S. 273). Aktuell zeichnet sich im Rahmen der Entwicklung von Ansätzen zur Schuldenvermeidung (Schuldenbremse) die Notwendigkeit ab, die Schulden der Länder jeweils mit denen ihrer Kommunen zu konsolidieren.
- (5) Der Reform der Planungsebene ist im Rahmen der IVR konzeptionell eine wesentlich stärkere Aufmerksamkeit beizumessen. So sind die klassischen teilweise kodifizierten Haushaltsgrundsätze, soweit sie nicht eher allgemeine Aussagen beinhalten (z.B. Grundsatz der Sparsamkeit und Wirtschaftlichkeit) weder mit einem accrual budgeting noch mit einer mittel- und langfristigen Aufgaben- und Ressourcenplanung in Einklang zu bringen. Erforderlich sind neue Planungsgrundsätze für das öffentliche Haushaltswesen. Diese haben auch die notwendige Verknüpfung von Aufgabenplanung, mittelfristiger Finanzplanung und IVR zu konkretisieren.
- (6) Die nicht finanzwirtschaftliche Sphäre, die Leistungssphäre, ist konzeptionell bisher wenig entwickelt. Zwar stellt das Produktkonzept eine pragmatische erste Annäherung an eine Outputorientierung dar. Die große Zahl der zu dokumentierenden und zu budgetierenden Produkte, die von ihrem Volumen haushaltsmäßig vergleichsweise unbedeutend sind, verweist auf die Gefahr der Entstehung von Leistungs- bzw. Produktbürokratien. Hier ist eine Hinwendung zu Programmen und Projekten geboten. Insgesamt stellen Leistungserfassung und Leistungsmanagement in öffentlichen Verwaltungen konzeptionell die stärkste Herausforderung auch an die Forschung dar.
- (7) Die KLR ist institutionell verbindlich zur Grundlage der Budgetierung und der internen Wirtschaftlichkeitsteuerung festzulegen. Die bisher völlig unzureichende Nutzung dieses Instrumentariums bei einer inzwischen fast flächendeckenden Verfügbarkeit verweist auf die oben skizzierte Tendenz zur Vernachlässigung ökonomischer Knappheitsprobleme im öffentlichen Sektor. Das bisher in Deutschland einmalige Konzept der verbindlichen Budgetierung auf Basis der KLR in den Berliner Bezirksverwaltungen und die damit erzielten Wirtschaftlichkeitseffekte verweisen auf das Potential und die Leistungsfähigkeit dieses Instrumentariums. Es ist weiter zu entwickeln und generell anzuwenden.
- (8) Globale Budgetierung in Verbindung mit der Einheit von Fach- und Ressourcenverantwortung erhöht die Gefahr einer strukturellen Anfälligkeit für Korruption. Von daher bedarf es eines Ausbaues der internen Revision in öffentlichen Verwaltungen.
- (9) Das derzeitige für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen maßgebende Rahmengesetz in Deutschland, das HGGrG, steht mit seinen nach wie vor ganz überwiegend auf die Kameralistik ausgerichteten Regelungen den notwendigen Reformansätzen entgegen. Eine gebotene Novellierung sollte zumindest ein Wahlrecht bei der Festlegung des Rechnungssystems zulassen und einen

Rahmen für die Vereinheitlichung der Rechnungslegung sowie für deren Umsetzung durch ein Standard Setting Komitee festlegen.

- (10) An deutschen Universitäten ist in den wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten das Fach Public Management und damit die Forschung zu den Reformansätzen stärker zu institutionalisieren. Gab es 1980 noch zwölf Lehrstühle auf diesem Gebiet an staatlichen Universitäten, so sind es heute nur noch zwei (Universität Potsdam; DHV Speyer). Der Staat stellt umfassend Mittel für die Förderung der Effizienz und Effektivität privater Unternehmen zur Verfügung, indem er eine Vielzahl betriebswirtschaftlicher Lehrstühle, Institute und Fakultäten an deutschen Universitäten finanziert. Für die Effizienz seiner eigenen Einrichtungen und Verwaltungen hingegen beschränkt er sich auf zwei Lehrstühle – und das bei einer Staatsquote von fast 50%.

Literatur

- Adam, B. (2004). *Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS)*. Frankfurt/Main: Peter Lang Verlag.
- Bachmann, O. (2007). Die Weiterentwicklung des Harmonisierten Rechnungswesens (HRM) der Kantone und Gemeinden. In Schauer, R. (Hrsg.), „*Kommunale Doppik*“. *Theoretische und praktische Überlegungen zur Neuorganisation des kommunalen Rechnungswesens im Lichte internationaler Erfahrungen* (S. 61–79). Linz: Trauner.
- Ballwieser, W., Küting, K., Schildbach, T. (2004). Fair value – erstrebenswerter Wertansatz im Rahmen einer Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegung. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 6, 529–549.
- Bals, H. (2003). Der Produkthaushalt. Wege zur Integration von Finanz- und Leistungssteuerung. *ZKF Zeitschrift für Kommunal финанzen*, 53(12), 321–329.
- Banner, G. (1991). Von der Behörde zum Dienstleistungsunternehmen. *Verwaltungsführung, Organisation, Personal*, 1, 6–11.
- Benz, A. (2004). *Governance – Regieren in komplexen Regelsystemen*. Wiesbaden: Vs Verlag.
- Berens, W., Budäus, D., Buschor, E., Fischer, E., Lüder, K., Mundhenke, E., Streim, H. (2005). Eckpunktepapier für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Arbeitskreis IVR (Integrierte Verbundrechnung), Eckpunktepapier für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, Düsseldorf Februar 2005. *Die Wirtschaftsprüfung*, 16, 887–890.
- Berens, W., Budäus, D., Buschor, E., Fischer, E., Lüder, K., Mundhenke, E., Streim, H. (2008). Zum nicht mehr vertretbaren kameralen Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen – Hamburger Thesen zum notwendigen Wechsel von der Kameralistik zur integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung. *Die Öffentliche Verwaltung*, 3, 109–111.
- Bolsenkötter, H. (2003). Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens und internationale Reformbestrebungen. *Der Gemeindehaushalt*, 104(8), 169–178.
- Bolsenkötter, H. (2007). *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung*. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft, Bd. 55. Baden-Baden: Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft.
- Bogumil, J., Grohs, S., Kuhlmann, S., Ohms, A. (2007). *Zehn Jahre Neues Steuerungsmodell. Eine Bilanz kommunaler Verwaltungsmodernisierung*. Berlin: Edition Sigma.
- Bölsche, D., Jumin, L. (2005). Kostentransparenz in der Bundesverwaltung. Das Fallbeispiel Deutscher Wetterdienst. *Verwaltung und Management*, 1, 31–35.
- Buchholtz, K. (2001). *Verwaltungssteuerung mit Kosten- und Leistungsrechnung. Internationale Erfahrungen, Anforderungen und Konzepte*. Wiesbaden: DUV.
- Budäus, D. (2006). Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. *Die Verwaltung*, 2, 187–246.
- Budäus, D. (2007). Zum aktuellen Reformstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – Integrierte Verbundrechnung (IVR) und Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB). In Bolsenkötter, H. (Hrsg.), *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformten-*

- denzen und internationale Entwicklung. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft, Bd. 55 (S. 45–67). Baden-Baden: Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft.
- Budäus, D., Hilgers, D. (2008). Öffentliches Risikomanagement – zukünftige Herausforderungen an Staat und Verwaltung. In Schwintowski, H.-P. (Hrsg.), *Risikomanagement in der Öffentlichen Hand*. Berlin: Springer. (im Druck)
- Budäus, D., Conrad, P., Schreyögg, G. (1998). *New public management*. Wiesbaden: Gabler.
- Budäus, D., Behm, C., Adam, A. (2005). Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland – Stand, Konzepte, Entwicklungsperspektiven. *Verwaltung und Management*, 1, 48–53.
- Budäus, D., Mundhenke, E., Seggelke, J., Meißler, H.-G. (2005). Der Weg zur Integrierten Verbundrechnung – Schrittweise Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf Landesebene. In Meurer, E., Stephan, G. (Hrsg.), *Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung* (S. 691–710). Freiburg: Haufe.
- Bund-Länderarbeitskreis (2006). *Bund-Länder-Arbeitskreis „Kosten- und Leistungsrechnung/Doppik“*. Status-Quo-Bericht zum Stand der KLR-Einführung beim Bund und bei den Ländern Stand 12/20005. Berlin.
- Bundesfinanzverwaltung (2006). Vorschriftensammlung Bundesfinanzverwaltung, Stoffgebiet Haushaltsrecht, Abschnitt Kosten- und Leistungsrechnung, Ausgabe Okt. 2006, H 90 01.
- Diamond, J. (2002). *Performance budgeting: Is accrual accounting required?* Working Paper WP/02/240. Washington, DC: IMF.
- Frischmuth, B. (2001). *Budgetierung in der Stadtverwaltung*. Berlin: Deutsches Institut für Urbanistik.
- Grommas, D. (2005). *Interne Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben*. Lohmar: Eul.
- Hansmeier, K.-H. (1967). Lehr- und Methodengeschichte. In Ehrlicher, W. (Hrsg.), *Kompendium der Volkswirtschaftslehre*. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht.
- Hill, H. (2004). Good Governance – Konzepte und Kontexte. In Hill, H. (Hrsg.), *(Neue) Bilder der Verwaltung – Blende 04 –*. Speyerer Arbeitsheft Nr. 170. Speyer: McGraw-Hill.
- Hilgers, D. (2008). *Performance Management in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen*. Wiesbaden: Gabler.
- IFAC (2006). *Handbook of international public sector accounting standards*. New York: International Federation of Accountants.
- Junkneinrich, M., Micosatt, G. (2007). *Kommunaler Schuldenreport Nordrhein-Westfalen*. Gütersloh: Bertelsmann Stiftung.
- Kettl, D.F. (2000). *The global public management revolution*. Washington: Brookings Institution.
- KGSt (1992). Dezentrale Ressourcenverantwortung. Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell, KGSt-Bericht Nr. 12/91. Köln: KGSt.
- KGSt (1994). Das neue Steuerungsmodell, Definition und Beschreibung von Produkten, KGSt-Bericht Nr. 8/94. Köln: KGSt.
- KGSt (1997). KGSt-Bericht 9/1997, Steuerung kommunaler Haushalte: Budgetierung und Finanzcontrolling in der Praxis. Köln: KGSt.
- König, K. (2001). Zum Governance-Begriff. In König, K., Adam, M. (Hrsg.), *Governance als entwicklungspolitischer Ansatz* (S. 4–29). Speyer: Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer.
- Lüder, K. (1999). *Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren)*, 2. Aufl. Stuttgart: Staatsanzeiger für Baden-Württemberg.
- Lüder, K. (2001). *Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen*. Berlin: Edition Sigma.
- Lüder, K. (2002). Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen als Bestandteil eines reformierten öffentlichen Rechnungswesens. In Keuper, F. (Hrsg.), *Produktion und Controlling* (S. 493–507). Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag.
- Lüder, K., Jones, R. (2003). *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*. Frankfurt/Main: Moderne Wirtschaft.
- Matheson, A. (2002). Better public sector governance: The rationale for budgeting and accounting reform in western nations. *OECD Journal on Budgeting*, 2, 44–45.
- Monsen, N. (2005). Kapitalflussrechnungen. Kann das kaufmännische Rechnungswesen vom kameralistischen lernen? *Verwaltung und Management*, 1, 19–26.
- Pollitt C., Bouckaert, G. (2004). *Public management reform: A comparative analysis*, 2. Aufl. Oxford: Oxford University Press.
- Raupach, B., Stangenberg, K. (2006). *Doppik in der öffentlichen Verwaltung, Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete*, 1. Aufl. Wiesbaden: Gabler.

- Reichard, C. (2001). New approaches to new public management. In König, K., Siedentopf, H. (Hrsg.), *Public Administration in Germany* (S. 541–556). Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft.
- Rieder, L., Schedler, K. (2004). *Kosten-/Leistungsrechnung für die Verwaltung*. Bern: Haupt.
- Ritz, A., Thom, N. (2006). *Public Management. Innovative Konzepte zur Führung im öffentlichen Sektor*, 3. Aufl. Wiesbaden: Gabler.
- Sarrazin, T. (2008). Die Rechnung geht nicht auf. *Der neue Kämmerer*, 1, 3.
- Schauer, R. (2007). *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen*. Wien: Linde.
- Schwarting, G. (2003). Risikomanagement in öffentlichen Haushalten. In: Meurer, E., Stephan, G. (Hrsg.), *Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung*, 4/75–4/92. Freiburg i. Br.: Haufe.
- Schedler, K., Proeller, I. (2006). *New Public Management*, 2. Aufl. Bern: UTB.
- Srocke, I. (2004). *Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften: Unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS*. Düsseldorf: Idw-Verlag.
- Srocke, I. (2007). Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards. In Bolsenkötter, H. (Hrsg.), *Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung*. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft, Bd. 55 (S. 249–277). Baden-Baden: Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft.
- Streim, H. (2007). Rechnungslegung von Gebietskörperschaften: HGB versus IPSAS. In Brüggemeier, M. (Hrsg.), *Controlling und Performance Management im Öffentlichen Sektor: ein Handbuch; Festschrift für Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag* (S. 291–298). Bern: Haupt Verlag.
- Schuster, F. (2007). *Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden: Grundlagen der Verwaltungsdoppik im Neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement*, 2. Aufl. München: Oldenbourg.
- Thau, A. (2008). *Benchmarking im öffentlichen Sektor. Theoretische Fundierung und mögliche Weiterentwicklung eines Modernisierungsinstrumentes*. Dissertation. Hamburg (im Druck).
- Thieme, W. (2008). Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung? *Die öffentliche Verwaltung*, 11, 433–441.
- Vogeloth, N. (2004). Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich. *Die Wirtschaftsprüfung*, Sonderheft 2004: Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung, 23–40.
- Vogeloth, N., Dörschell, A., Viehweger, C. (2007). Rechnungslegung nach den IPSAS – Aktuelle Entwicklungen. *Die Wirtschaftsprüfung*, 23, 1001–1011.
- Vogeloth, N., Poullie, M. (2007). Einführung der Doppik im Gemeindehaushaltsrecht der Bundesländer. *Die Wirtschaftsprüfung*, 12, 517–525.
- Wirtz, H. (2008). *Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung*. Berlin: Erich Schmidt.
- Ziegler, N., Winkler, J. (2003). Dezentrale Budgetverantwortung mit Kosten- und Leistungsrechnung: ein voll funktionsfähiges Modell – nicht auf einzelne Modernisierungsinstrumente, sondern auf deren Integration kommt es an. *Verwaltung & Management*, 1, 37–39.