

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich

Dietrich Budäus – Dennis Hilgers – Gerhard Steger

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitiervorschlag:

Budäus/Hilgers/Steger, ifst-Schrift Nr. 500 (2014)

ISBN: 978-3-89737-159-0

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich

Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Dietrich Budäus
Emeritus der Universität Hamburg

Univ.-Prof. Dr. Dennis Hilgers
Johannes Kepler Universität Linz

Gerhard Steger
Österreichischer Rechnungshof

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift Nr. 500:

Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich

Die vorliegende Schrift gibt in einem ersten Beitrag (*Budäus / Hilgers*) einen Überblick über die vor nunmehr fast 25 Jahren begonnenen Reformen, unterschiedlichen Entwicklungslinien und den aktuellen Stand eines neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. In einem zweiten Beitrag (*Steger*) werden die Umsetzung und erste Erfahrungen mit der jüngsten umfassenden Haushaltsreform in Österreich dargestellt, die international als Best-Practice-Beispiel moderner Haushaltssteuerung gilt.

Insbesondere die Einhaltung der „Schuldenbremse“ und die Bewältigung demographischer Entwicklungen stellen die öffentlichen Haushalte in Deutschland dabei vor große Herausforderungen. Bewältigt werden können sie nur durch erhebliche politische Anstrengungen, die auch die Sicherstellung eines modernen, umfassend transparenten und wirkungsorientierten Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland implizieren.

Auch im Rahmen der Diskussion um eine Reform der föderalen Finanzbeziehungen in Deutschland sollte das – weiterhin sehr heterogene – öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen eine Rolle spielen. Wenn über Wege zur Erreichung bundesweit gleichwertiger Lebensverhältnisse verhandelt wird, sollte auch eine bundesweit vergleichbar effiziente und transparente Haushaltsführung Selbstverständlichkeit sein.

Dass eine konsequent transparente und wirkungsorientierte Haushaltsführung umsetzbar ist, zeigt das Beispiel Österreichs. Gesetzentwürfe und wesentliche budgetäre Vorhaben werden einer wirkungsorientierten Folgenabschätzung unterzogen, die auch Ex-post-Evaluierungen ermöglicht. Die positiven Erfahrungen mit der Haushaltsreform in Österreich sollten ermutigen und Impulse für weitere notwendige Reformen in Staat und Verwaltungen auch in Deutschland setzen.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im August 2014

Inhaltsverzeichnis

A. Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland: Entwicklungspfade einer neuen öffentlichen Ressourcensteuerung *(Dietrich Budäus/Dennis Hilgers)*

Vorwort	7
I. Problemstellung und Gang der Untersuchung	12
II. Reformtreiber zur Erneuerung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland.....	15
1. Vom Bürokratiemodell zum Public Management	15
2. Intransparenz und Verschuldungssillusion im klassischen Haushalts- und Rechnungswesen	18
a. Intransparenz	18
b. Verschuldungssillusion.....	21
III. Neues Haushalts- und Rechnungswesen im demokratischen Gemeinwesen	27
1. Funktionen und Grundstruktur	27
2. Das 3-E-Modell als konzeptioneller Bezugsrahmen zur Planung und Abbildung des öffentlichen Wertschöpfungsprozesses	29
3. Operative Umsetzung des 3-E-Modells: Die Integrierte Verbundrechnung	32
IV. Pfad und Umsetzungsstand der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in der Praxis.....	38
1. Zur allgemeinen Situation	38
a. Reformpfad	38
b. Unterschiedliche Reformschwerpunkte.....	42
aa. Ressourcenorientierte Ansätze.....	42
bb. Flexibilisierung der Mittelbewirtschaftung	51
cc. Ansätze der Ergebnis- und Leistungsorientierung	52
2. Entwicklung und Stand der Reformen im föderalen System der Bundesrepublik Deutschland.....	53

a.	Generelle Reformschwerpunkte	53
b.	Bundesebene	55
c.	Länderebene	58
d.	Kommunale Ebene	66
V.	Zum Standardisierungsproblem	69
VI.	Zusammenfassende Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen.	73
B.	Die Haushaltsreform in Österreich (<i>Gerhard Steger</i>)	
I.	Der Weg zur ersten Reformetappe	78
II.	Die Verfassungsreform 2007.	80
III.	Die erste Reformetappe.	82
IV.	Der Weg zur zweiten Reformetappe	85
V.	Die zweite Reformetappe	87
VI.	Umstellung auf die Doppik.	89
VII.	Wirkungsorientierung	92
VIII.	Wirkungsorientierte Folgenabschätzung und Evaluierung.	97
IX.	Langfristige Budgetprognose	99
X.	Verstärkte Reformdynamik in den Ländern	100
XI.	Internationale Ausstrahlung der österreichischen Reform	102
	ANHANG	105
	Tabelle: Entwicklung der öffentlichen Schulden (Kreditmarktschulden) und Zinsausgaben in Mrd. € 1950–2010.	106
	Literaturhinweise	110

„Der Staatshaushalt muss ausgeglichen sein. Die öffentlichen Schulden müssen verringert werden. Die Arroganz der Behörden muss gemäßigt und kontrolliert werden. Die Zahlungen an ausländische Regierungen müssen reduziert werden, wenn der Staat nicht Bankrott gehen will.“

Marcus Tullius Cicero

Römischer Politiker, Anwalt, Philosoph, berühmtester Redner Roms und Konsul

A. Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland: Entwicklungspfade einer neuen öffentlichen Ressourcensteuerung

(Dietrich Budäus / Dennis Hilgers)

Vorwort

Die jüngste Staatsschuldenkrise hat einmal mehr die Bedeutung solider, langfristiger tragbarer Staatsfinanzen anschaulich verdeutlicht. Entsprechend konzentriert sich die derzeitige Aufmerksamkeit auf die Einhaltung und tatsächlichen Wirkungen der 2009 in die Verfassung aufgenommenen Schuldenbremse. Sie verpflichtet die Bundesebene nach einer Übergangsfrist spätestens ab 2016 und die Länder ab 2020 zu im Grundsatz strukturell ausgeglichenen Haushalten, um einen weiteren Anstieg der Neuverschuldung zu verhindern.¹ So weist das BMF in seinem monatlichen Finanzbericht vom März 2014 darauf hin, dass die Bundesregierung erstmals seit 46 Jahren ab 2015 keine neuen Schulden aufnehmen und dies in der Finanzplanung bis 2018 konsequent fortgesetzt wird. „Die Bundesregierung wird damit ihrer Verantwortung für die nachfolgenden Generationen gerecht und leistet damit Zukunftsvorsorge im besten Sinne“ (S. 4). In die gleiche Richtung scheint die im Haushalt 2014 mit 6,5 Mrd. Euro ausgewiesene Neuverschuldung zu zielen, die niedrigste seit 40 Jahren.

Diese von der Bundesregierung ausgesprochen positive Darstellung eines angeblichen politischen Aufbruchs zur Konsolidierung der Staatsfinanzen hält aber den realen Gegebenheiten nicht stand. Denn eine realistische Einschätzung der Konsolidierungspolitik erfordert u.a. die Einbeziehung folgender in der aktuellen Diskussion eher nicht berücksichtigter Aspekte:

1. Es geht bei der Schuldenbremse nicht um eine Tilgung öffentlicher Schulden, sondern um die Vermeidung eines weiteren Anstiegs der öffentlichen Verschuldung bzw. bezogen auf die Bundesebene um dessen Verlangsamung. Wie mit den derzeitigen Schulden in Deutschland in Höhe von über 2 Bill. Euro in Zukunft umgegangen werden soll, d.h. wie deren Verlagerung auf die kom-

¹ Vgl. hierzu im Einzelnen Monatsbericht der Deutschen Bundesbank, Oktober 2011.

menden Generationen vermieden oder zumindest relativiert werden kann, wird nicht thematisiert,² sieht man einmal von der offiziellen Planung der EZB von einer Mindestinflation in Höhe von 2 % ab. Ein politisch gewolltes nationales Schuldenabbauprogramm ist in Deutschland nicht in Sicht,³ obwohl Politik und Gesellschaft in der Vergangenheit einer Verschuldungssillusion unterlagen.

2. Die Schuldenbremse stellt zunächst einmal lediglich den rechtlichen Rahmen sowie die verfassungsmäßige Verpflichtung zur Vermeidung eines weiteren Schuldenanstiegs dar. Der dauerhafte Ausgleich von Einnahmen und Ausgaben erfordert hingegen eine Politik, die eine langfristig angelegte und verbindliche Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen sicherstellt. Inwieweit diese gewährleistet ist, ist Gegenstand einer für das BMF erstellten Analyse externer Wissenschaftler,⁴ ebenfalls in dem erwähnten monatlichen Finanzbericht des Bundesfinanzministeriums vom März 2014 veröffentlicht. Dabei geht es generell darum, inwieweit angesichts des demografischen Wandels für Sozial-, Wirtschafts- und Finanzpolitik ein politischer Handlungsbedarf besteht, um einen weiteren Anstieg der Staatsverschuldung zu verhindern bzw. diesen umzukehren (S. 44). Im Fokus stehen dabei konkret die Auswirkungen der Konsolidierungspolitik der vergangenen Jahre, der neuen Fiskalregeln und der aktuellen Zuwanderungswelle.

Die Analyse kommt zu dem Ergebnis, dass sich der gesamtstaatliche Finanzierungssaldo selbst bei optimistischen Annahmen über Arbeitsmarkt, demografische Entwicklung und gesamtwirtschaftliche Situation in Zukunft bei Fortsetzung der bisherigen Politik deutlich verschlechtern dürfte. Dies gilt auch ohne Berücksichtigung der jüngsten sozialpolitischen Maßnahmen wie Mütterrente, Rente ab 63 etc. „Langfristig würde der Staat somit unter Annahme einer unveränderten Politik inklusive der notwendigen Zinszahlungen deutlich mehr ausgeben, als er einnimmt, und stetig neue Schulden aufnehmen müssen“ (S. 49).

² Eher ist das Gegenteil der Fall; Schuldenabbau wird eher mit einer zu vermeidenden Währungsreform assoziiert, wie ein Zitat des Bundesfinanzministers verdeutlicht: „Wenn mich junge Menschen fragen, wann wir endlich ganz ohne Schulden sein werden, dann sage ich: Hoffentlich nie. Denn Schulden verschwinden nur mit einer Währungsreform“ (Focus vom 31.10.2013).

³ Vgl. als ein mögliches Konzept Institut für den öffentlichen Sektor (2011).

⁴ Vgl. Bundesfinanzministerium (2014 a).

Dies bedeutet neben der aktuellen Verdrängung eines notwendigen Schuldenabbaus zu Lasten kommender Generationen, dass die Einhaltung der Schuldenbremse ganz offensichtlich nur durch eine *geänderte Einnahmen- und Ausgabenpolitik* gewährleistet werden kann. Durch ganz erhebliche politische Anstrengungen mit einer Neuorientierung hinsichtlich Prioritäten und Posteritäten bereits in der kurz- und mittelfristigen Finanz- und Haushaltspolitik müssen Kompensationspotenziale für den Anstieg altersbedingter Ausgaben erschlossen werden. Das ist nicht nur als politisches Programm geboten. Statt den Schwerpunkt wie bislang vornehmlich auf die Einnahmengestaltung⁵ zu richten, muss insbesondere auch ein adäquates Instrumentarium der Output- und Budgetsteuerung – wie bspw. Wirkungsanalysen und ein Ressourcenverbrauchskonzept – umgesetzt werden.

3. Ganz entscheidend für die langfristige Tragfähigkeit staatlicher Finanzen ist die Frage nach der Ermittlung des tatsächlichen öffentlichen Schuldenniveaus. Es geht hierbei darum, inwieweit neben der Berücksichtigung der Kapitalmarktschulden (explizite Schulden) auch die impliziten Schulden wie etwa Pensionsverpflichtungen, Verpflichtungen aufgrund unterlassener Instandhaltungen, Verpflichtungsrisiken im Rahmen von Bürgschaften und Garantien etc. einzubeziehen sind. Dies wirft die Frage nach der Solidität der Informationsbasis für die Schuldenermittlung auf. Basis ist bisher das klassische kamerale Haushalts- und Rechnungswesen, das durch das sogenannte Geldverbrauchskonzept charakterisiert ist. Tatsächlich werden aber die gesamten Schulden weit darüber hinausgehend durch den jeweils realisierten gesamten Ressourcenverbrauch bestimmt, dessen notwendige Finanzierung teilweise in zukünftige Perioden verlagert wird. Dieser Teil des Ressourcenverbrauchs findet beim Geldverbrauchskonzept faktisch keinen Eingang in das öffentliche Informationssystem. Somit dürfte die

⁵ Gemeint sind damit mögliche zusätzliche Steuereinnahmen wie etwa durch eine grundlegende Mehrwertsteuerreform und nicht die jüngst wenig seriös praktizierten Versuche zum Ausgleich des Haushalts 2014 im Juni dieses Jahres, für den eine nicht zu überschreitende Neuverschuldung von 6,5 Mrd. Euro von der Bundesregierung als einzuhalten beschlossen worden war. Aufgrund der laut Steuerschätzung geringeren Einnahmen, der gerichtlich beschlossenen vorläufigen Verpflichtung zur Rückzahlung von 2,3 Mrd. Euro Kernbrennsteuer und eines höher als angeblich erwarteten Tarifabschlusses für den öffentlichen Dienst entstand für den Haushalt 2014 eine Diskrepanz zwischen Einnahmen und Ausgaben in Höhe von 3,4 Mrd. Euro. Als konkrete Maßnahme zur Schließung dieser Lücke wurde u.a. der Schuldendienst (Zinsaufwand) kurzfristig um 1,2 Mrd. Euro gesenkt, nachdem die EZB die Leitzinsen am 5. Juni 2014 auf 0,15 % gesenkt hatte, und die jüngste (nur wenige Wochen alte) Steuerschätzung wurde um 600 Mio. Euro Mehreinnahmen korrigiert.

am Geldverbrauch pro Haushaltsperiode orientierte Kameralistik mit ihrer unvollständigen und intransparenten Erfassung des Ressourcenverbrauchs ganz wesentlich mit zur Entstehung des öffentlichen Schuldenproblems auf nationaler und internationaler Ebene beigetragen haben. „Es wäre zudem äußerst hilfreich, wenn es bessere und klarere Informationen über Regierungsschulden und implizite Regierungsgarantien über Verbindlichkeiten ... gäbe. Eine transparentere Buchführung wäre zwar nicht die Lösung aller Probleme, aber sie wäre gewiss hilfreich.“⁶

Die Gefahren eines die öffentliche Finanzsituation und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch nur unvollständig und unklar abbildenden Planungs- und Informationssystems für ein modernes und demokratisches Gemeinwesen werden bisher in Deutschland gar nicht oder nur partiell gesehen. So sind die bisherigen Ergebnisse einer mehr als zwanzigjährigen Reformbewegung auch eher ernüchternd. Dies findet u.a. seine Bestätigung in der Genesis des Projektes MHR (Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens) des Bundes und dem dazu jüngst vorgelegten Abschlussbericht, aber auch in dem derzeitigen überwiegend pauschalen und undifferenzierten Widerstand gegen die aktuelle EU-Initiative zur Einführung eines einheitlichen Systems und zur Standardisierung der öffentlichen Rechnungslegung EPSAS (European Public Sector Accounting Standards). Demgegenüber haben sich in neuerer Zeit andere Länder wie etwa Österreich erfolgreich auf den Weg gemacht, unter Nutzung wissenschaftlicher Erkenntnisse⁷ ein eher dem Mittelalter entstammendes Modell völlig neu zu einem zukunftsorientierten, transparenten und outputorientierten System öffentlicher Ressourcensteuerung umzubauen.⁸

In Deutschland bietet es sich an, die anstehenden Verhandlungen zur Neuregelung der föderalen Finanzbeziehungen mit einem notwendigen Abbau der Reformdefizite im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen zu verknüpfen. Es bestünde durchaus die Chance, flächendeckend zu einem standardisierten Ressourcenverbrauchskonzept zu kommen, integriert mit einer – etwa am Produkthaushalt orientierten – Ergebnissteuerung. Eine derartige zukunftsweisende Chance, eine effiziente, durch institutionelle Transparenz geprägte öffentliche Ressourcensteuerung zu nutzen, hätte zugleich einen nicht zu unterschätzenden Wert für die Revitalisierung der Grundlagen eines

⁶ *Reinhart/Rogoff* (2011), 383 f.

⁷ Hierzu anschaulich *Schauer* (2014).

⁸ Vgl. dazu weiter hinten in dieser Schrift *Steger*, S. 77 ff.

repräsentativen demokratischen Gemeinwesens.⁹ In diesem Sinne wollen die Autoren mit der vorliegenden Studie einen Beitrag leisten, die nach wie vor bestehenden gravierenden strukturellen Defizite des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens und deren Konsequenzen zu erkennen und im Spiegel solider Staatsfinanzen aus dem Blickwinkel eines Public Management einen Impuls für weitere – theoretisch fundierte – notwendige Reformen in Staat und Verwaltungen zu geben.

⁹ Vgl. hierzu anschaulich auch *Bergmoser* (2011).

I. Problemstellung und Gang der Untersuchung

Im Rahmen eines generellen Wandels von der bürokratischen Steuerung zu einem Public Management als systematische Bewältigung ökonomischer Knappheiten im öffentlichen Sektor¹⁰ befindet sich das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen seit geraumer Zeit weltweit in einem fundamentalen Umbruch.¹¹ In Deutschland vollzieht sich diese Entwicklung seit Anfang der 1990er Jahre als Teil der Umsetzung des sogenannten Neuen Steuerungsmodells.¹² Dabei wurde die Reform über Jahre hinweg ganz überwiegend geprägt durch die dogmatische Auseinandersetzung Kameralistik versus Doppik. Weitere Reformelemente – wie insbesondere Ansätze zur Output- und Outcomeorientierung, Bürgerorientierung und E-Government – spielten zunächst nur eine nachgeordnete Rolle, ebenso wie die theoretische Fundierung und eine Gesamtkonzeption zukünftiger Verwaltungen¹³ als Ergebnis einer integrativen Nutzung der einzelnen Reformelemente. Von daher nehmen die inputorientierten Ressourcenverbrauchsansätze im bisherigen Reformprozess in Deutschland eine zentrale Rolle ein, ein Sachverhalt, der auch unmittelbar im Zusammenhang mit der generellen Verschuldungssituation steht.

So ist als Folge der Beschlüsse der Innenministerkonferenz (IMK) im Jahre 2003 inzwischen eine Reform auf kommunaler Ebene fast flächendeckend in den Gemeindeordnungen (GO) bzw. Gemeindehaushaltsverordnungen (GmHVö) kodifiziert. Auf Staatsebene wären neue Impulse vor allem durch die zum 1. Januar 2010 in Kraft getretene Novellierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes (HGrG) zu erwarten gewesen. Danach können Bund und Bundesländer, nunmehr rechtlich kodifiziert, zwischen kaufmännischem Rechnungswesen (staatliche Doppik) und Kameralistik als Rechnungssystem wählen. Der bisherige rechtlich notwendige Parallelbetrieb jener weni-

¹⁰ Vgl. *Budäus/Conrad/Schreyögg* (1998); *Pollitt/Bouckaert* (2004); *Schedler/Proeller* (2009); *Ritz/Thom* (2009).

¹¹ Vgl. *Lüder* (2001, 1999); *Lüder/Jones* (2003); *Budäus/Behm/Adam* (2005); *Raupach/Stangenberg* (2006); *Schuster* (2007); *Budäus/Hilgers* (2009); *Kiamann/Wielenberg* (2010).

¹² Vgl. KGSt (1994, 1992).

¹³ Vgl. AWV (2012).

gen Bundesländer,¹⁴ die sich entschlossen haben, auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen umzustellen, ist damit entfallen.¹⁵ Außerdem soll(te) ein mit § 49 a HGrG institutionalisiertes Standardisierungsgremium der inzwischen eingetretenen und dem Föderalismus in Deutschland geschuldeten Heterogenität im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen Deutschlands entgegenwirken. Es besteht allerdings nicht nur auf den drei Ebenen Bund, Länder und Kommunen ein wachsender Harmonisierungs- und Standardisierungsbedarf,¹⁶ sondern auch auf internationaler¹⁷ bzw. europäischer Ebene.¹⁸ Dieser Bedarf resultiert insbesondere (analog zur europäischen Harmonisierung des privatwirtschaftlichen Rechnungswesens) aus dem Zusammenwachsen von Wirtschaftsräumen, der Tendenz zu einer Fiskalunion und einer europäischen Haftungsgemeinschaft. So erfordern Glaubwürdigkeit und Wirksamkeit der Maastricht-Kriterien nicht nur einen funktionsfähigen Sanktionsmechanismus bei entsprechenden Verstößen, sondern zunächst erst einmal ein Mindestmaß an Einheitlichkeit für die Erfassung, Abgrenzung und Bewertung von Schulden im öffentlichen Rechnungswesen. Dies bezieht sich etwa konkret auf die Berücksichtigung von Pensionsverpflichtungen, die Einbeziehung von Schattenhaushalten, die Verschuldung öffentlicher dezentraler Einheiten, die Berücksichtigung von

¹⁴ Zu nennen sind hier in erster Linie die Stadtstaaten/Länder Hamburg, Bremen, Hessen, aber auch Nordrhein-Westfalen, das allerdings die ursprünglich konsequent betriebene Umstellung auf die Doppik nunmehr auf das Jahr 2017 verschoben hat.

¹⁵ Dies bedeutet aber zugleich, dass das HGrG nun eher nicht zu einer Vereinheitlichung und Standardisierung beiträgt, sondern die Heterogenität des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens durch die Wahlmöglichkeit zwischen zwei nicht kompatiblen Rechnungsstilen festschreibt.

¹⁶ Anschaulich hierzu *Mühlenkamp/Glückner* (2009).

¹⁷ Die konkreten Harmonisierungsbestrebungen werden besonders durch das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der International Federation of Accounting (IFAC) verstärkt, 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 in der Vergangenheit noch zu wenig konzeptionell auf den öffentlichen Sektor ausgerichtet und kurze Zeit in der aktuellen Diskussion noch stark durch den privatwirtschaftlichen Sektor geprägt sind, ist deren Reform- und Standardisierungswirkung auf internationaler Ebene unverkennbar.

¹⁸ Vgl. *Adam* (2004); *Srocke* (2004); *Budäus* (2006); *Budäus/Hilgers* (2009).

Bürgschaften sowie Haftungen bzw. Verpflichtungen im Rahmen von Public Private Partnership.

Auch das zunehmende, teilweise bereits praktizierte Rating von Gebietskörperschaften erfordert vergleichbare Informationssysteme. Schließlich werden die aktuelle Reformdiskussion und -entwicklung durch eine Reihe von nationalen und internationalen Aspekten beeinflusst, wie die Notwendigkeit eines Risikomanagements auch in öffentlichen Verwaltungen, die Basler Eigenkapitalvorschriften, die Einrichtung von Rettungsschirmen, die Diskussion eines Insolvenzmechanismus für Gebietskörperschaften, das Problem der intergenerativen (Un-)Gerechtigkeit, die Forderung nach einer doppischen Schuldenbremse,¹⁹ die aktuelle EU-Initiative zu einer europaweiten Standardisierung (EPSAS) sowie die Operationalisierung einer stärkeren Leistungs- und Zielorientierung im politisch-administrativen System.²⁰

Vor diesem Hintergrund gibt die vorliegende Studie einen Überblick über die vor nunmehr fast 25 Jahren begonnenen Reformen, unterschiedlichen Entwicklungslinien und den aktuellen Stand eines neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Dabei werden ausdrücklich auch deren konzeptionelle Grundlagen und theoretischen Bezüge miteinbezogen, da diesen in der bisherigen Diskussion eher nur eine nachgeordnete Aufmerksamkeit gewidmet wird.

Ausgehend von dem grundsätzlichen Wandel des Bürokratiemodells zum „Knappheitsmodell“ öffentlicher Verwaltungen werden zunächst Intransparenz und Verschuldungssillusion als wesentliche Reformtreiber aufgezeigt. Es folgen als theoretisches Gesamtkonzept einer zukünftigen leistungsfähigen Verwaltung das 3-E-Modell und deren Operationalisierung durch die Integrierte Verbundrechnung. Im vierten Kapitel geht es dann um den konkreten Reformpfad und den derzeitigen Umsetzungsstand. Dabei werden nach einem Überblick über den bestehenden „Flickenteppich“ des derzeitigen Haushalts- und Rechnungswesens die einzelnen Reformansätze der Verwaltungspraxis dargestellt, um dann im Einzelnen die Entwicklungen auf den drei föderalen Ebenen aufzuzeigen. Anschließend wird kurz auf den Einfluss der EU-Initiative zur Standardisierung des Rechnungswesens eingegangen. Die Studie schließt mit zusammenfassenden Schlussfolgerungen und Handlungsbedarfen.

¹⁹ Vgl. etwa *Burth/Geißler/Gnädiger/Hilgers* (2013).

²⁰ Vgl. einführend *Schwarting* (2003); *Budäus/Hilgers* (2009, 2010).

II. Reformtreiber zur Erneuerung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland

1. Vom Bürokratiemodell zum Public Management

Gut ein Jahrhundert war die deutsche Verwaltung durch das Bürokratiemodell von Max Weber geprägt und konnte durch dieses recht gut beschrieben werden. Hierbei ging es um die Gestaltung von Gesellschaft durch die effiziente Ausübung und Organisation legaler Herrschaft durch Staat und Verwaltung. Heute haben sich die Organisation von Gesellschaft und dabei die Rolle von Staat und Verwaltungen auf eine effiziente Handhabung von Ressourcenknappheit verlagert. Nicht mehr die effiziente (legale) Herrschaftsausübung gegenüber der Bevölkerung ist das primäre Problem des politisch-administrativen Systems (PAS). Vielmehr wird der effektive und effiziente Umgang mit den verfügbaren öffentlichen Ressourcen zunehmend zu einer die Handlungs- und Gestaltungsspielräume begrenzenden Restriktion und damit zu einer Existenzbedingung demokratischer Gesellschaften bei wachsendem – oder doch zumindest gleichbleibendem – Wohlstandsanspruch. Die Abstimmung der verfügbaren, von Staat und Verwaltungen treuhänderisch zu bewirtschaftenden Ressourcen und tatsächlichem Ressourcenverbrauch gewinnt an zentraler Bedeutung; sie tritt immer stärker an die Stelle des klassischen Paradigmas „effiziente Ausübung legaler Herrschaft“ des vergangenen Jahrhunderts.

Zwar haben sich auch während der Dominanz des Bürokratiemodells im Zeitablauf durchaus umfassende Reformen vollzogen. Allerdings zeichneten sich diese überwiegend auf Gebiets- und Organisationsreform ausgerichteten Neuerungen dadurch aus, dass sie die grundlegende Struktur und Logik des bürokratischen Verwaltungshandelns nicht in Frage stellten. Erst mit den neueren Reformen im Rahmen eines weltweiten paradigmatischen Wandels zum (New) Public Management²¹ hat sich dies, wenn auch in Deutschland vergleichsweise spät und nach wie vor nur zögerlich, geändert.

Im letzten Viertel des zwanzigsten Jahrhunderts wurde die mangelnde Leistungsfähigkeit des Bürokratiemodells für die sich wandelnden Funktionen des PAS immer deutlicher. Eher statisch geprägt erwies es sich immer weniger als geeignet und damit auch nicht adäquat reformierbar, um der wachsenden Komplexität, Dynamik, den internationalen Verflechtungen, Arbeitsteilungen und vor allem den daraus resultierenden Abhängigkeiten und neu zu lösenden Knappheitsproblemen Rechnung zu tragen. So waren es u.a. die beiden

²¹ Vgl. Hood (1991); Pollit/Bouckart (2004); Buschor (1993); Schedler/Proeller (2009).

Ölkrise in den 1970er Jahren, die nicht zuletzt aufgrund eines relativ hilflosen Krisenaktionismus der westlichen Industriestaaten generell das Problem von Ressourcenknappheit zu einer zentralen Zukunftsfrage des PAS und Wohlstands von entwickelten Gesellschaften werden ließ. Hieraus resultierten dann auch entscheidende Impulse für die weltweite Bewegung eines Public Management. Wichtige konzeptionelle Beiträge sowohl seitens der Praxis als auch der Wissenschaft – wie jene von Osborne/Gaebler²² und Hood²³ – finden hier ihre Erklärung. Die Notwendigkeit zur Handhabung und Bewältigung ökonomischer Knappheit durch neue Strukturen, Verfahren und Kompetenzen der Akteure des PAS tritt an die Stelle des klassischen Paradigmas „effiziente Ausübung legaler Herrschaft“. Dies führte in Deutschland mit einer gewissen Verzögerung gegenüber der internationalen Entwicklung unter dem Begriff „Neues Steuerungsmodell“ zunächst primär auf kommunaler Ebene zu einer Reformbewegung aus der Praxis heraus. Sie orientierte sich in weiten Bereichen am privatwirtschaftlichen Unternehmen als Referenzmodell mit seinen Managementprinzipien und -techniken zur effizienten Steuerung von Knappheitsproblemen. Entsprechend wurden auch die Begrifflichkeiten an das neue Paradigma angepasst. So wurden Verwaltungen als Unternehmen, Gebietskörperschaften als Konzern und Bürger als Kunden bezeichnet. Die klassische gesellschaftliche Arbeitsteilung zwischen PAS einerseits und privatwirtschaftlichem Sektor andererseits verlor an begrifflicher und inhaltlicher Trennschärfe.

Im Wissenschaftsbereich schlug sich der Paradigmenwechsel vom Bürokratiemodell zum Management ökonomischer Knappheit im PAS durch eine Schwerpunktverschiebung vorherrschender Fachdisziplinen nieder. Beherrschten in dem durch das Bürokratiemodell geprägten PAS traditionell neben der Rechtswissenschaft vor allem Politologie und Soziologie die Entwicklung im öffentlichen Sektor, gewannen nunmehr Ökonomie im Allgemeinen und Betriebswirtschaftslehre im Besonderen zunehmend an Einfluss. Denn Ökonomie und Betriebswirtschaftslehre im Sinne von Managementlehre als Entscheidungslehren und Handeln unter Knappheitsbedingungen sind prädestiniert, sich des dargestellten Wandels anzunehmen. Vor diesem Hintergrund und auf Basis der Ergebnisse zur öffentlichen Ressourcensteuerung der in den 1970er Jahren von der Bundesregierung eingesetzten Kommission für wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Wandel²⁴ schien

²² Osborne/Gaebler (1992).

²³ Hood (1991).

²⁴ Vgl. Kommission für wirtschaftlichen und sozialen Wandel (1977), insbesondere 553 ff.; siehe hierzu auch Lüder/Budäus (1976).

analog zur internationalen Entwicklung auch in Deutschland ein neues Fachgebiet „Public Management“ als wissenschaftliche Disziplin notwendig zu werden.

Sowohl die pragmatische Reform des Neuen Steuerungsmodells als auch die zunehmende wissenschaftliche ökonomische Analyse des Handelns von Staat und Verwaltungen im Rahmen des Fachgebiets „Public Management“ in Deutschland stellen zunächst die öffentliche Ressourcensteuerung und das dieser zu Grunde liegende Informationssystem in den Mittelpunkt des Erkenntnisinteresses. Die Ausgestaltung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens wird damit zentral für die anhaltende Umgestaltung des PAS. Zum einen resultiert dies daraus, dass das sich im Haushalts- und Rechnungswesen niederschlagende materielle Budgetrecht der Legislative²⁵ konstitutiv für die historische Entwicklung demokratischer Gemeinwesen ist (Königsrecht des Parlaments). Unmittelbar damit im Zusammenhang stehend hängt zum anderen von der Handhabung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens sowie dessen Verbindlichkeit ab, wie das PAS treuhänderisch mit den vom Souverän bzw. Steuerzahler bereitgestellten Ressourcen umgeht, d.h. ob und wie effektiv und effizient die öffentliche Ressourcenknappheit im Sinne des Gemeinwohls bewältigt wird.

Im Gegensatz zum privatwirtschaftlichen Unternehmen ist der Umgang mit Ressourcenknappheit im öffentlichen Sektor kein dem Handlungssystem immanentes Element. Von daher kann der Umgang mit knappen öffentlichen Ressourcen nur durch institutionelle Transparenz konstruktiv gesteuert werden. Er ist durch entsprechende Verfahren, Instrumente, Strukturen und durch die Kompetenz der Akteure zu gewährleisten. Demgegenüber richtet sich die Ablehnung eines Instrumentariums für den öffentlichen Sektor, das auf die Erfassung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs und auf ein der Realität entsprechendes Bild über Vermögen und Schulden abzielt (etwa in Form der Doppik), eher dagegen, dass auch der öffentliche Sektor Knappheitsprobleme hat, dessen Handhabung im Sinne demokratischer Entscheidungsstrukturen transparent gemacht werden muss. Die Beibehaltung einer intransparenten und unvollständigen Erfassung des Ressourcenverbrauchs und der Vermögens- und Schuldensituation fördert nicht nur undemokratische Strukturen, sondern konterkariert auch die Funktion und Wirksamkeit der Rechnungshöfe und kommunalen Prüfungsämter.

²⁵ Vgl. *Bergmoser* (2011).

2. Intransparenz und Verschuldungssillusion im klassischen Haushalts- und Rechnungswesen

a. Intransparenz

Das klassische Haushalts- und Rechnungswesen als Planungs- und Informationssystem öffentlicher Ressourcensteuerung ist die Kameralistik. Sie prägt in Deutschland bisher nach wie vor die Bundes- und die Länderebene, von den Ausnahmen Hamburg, Hessen, Bremen und auch den Bestrebungen in Nordrhein-Westfalen einmal abgesehen. Bis Anfang der 1990er Jahre galt dies auch für die Kommunen. Die Kameralistik ist in ihrer ursprünglichen Form rein zahlungs- und inputorientiert sowie durch eine enge sachliche und zeitliche Zweckbindung der Haushaltsansätze geprägt.²⁶ Ihre Funktion liegt in der Planung und Erfassung der Einnahmen und Ausgaben und deren formalem Ausgleich.²⁷

Historisch lässt sich der noch heute nachwirkende hohe Stellenwert der Kameralistik vor allem aus der Entstehung und Entwicklung des Budgetrechts erklären, das höchste Recht der Legislative im historischen Entstehungsprozess parlamentarischer Demokratien. Budgetrecht bedeutet Einflussnahme auf Regierung und Verwaltungen seitens der Legislative durch Bewilligung und Kontrolle öffentlicher Einnahmen und Ausgaben, aber auch Kooperation von Exekutive und Legislative.²⁸ 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 der Kameralistik in der auf die Budgetkontrolle ausgerichteten systematischen und flächendeckenden Erfassung und Dokumentation aller Ein- und Auszahlungen während einer Haushaltsperiode. Sie konzentriert sich auf die Planung und Dokumentation des Geldverbrauchs (Geldverbrauchskonzept) bzw. auf die Geldherkunft.

Die zu Reformbestrebungen hinsichtlich des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens führenden gravierenden Schwächen der Kameralistik sind hinreichend bekannt. Sie seien hier deshalb lediglich zusammenfassend skizziert. Die Kameralistik bezieht sich ausschließlich auf den Geldverbrauch/auf die Geldherkunft innerhalb einer Haushaltsperiode. Sie liefert keine Informationen über den nicht-zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch (nicht ausgabengleiche Aufwendungen) während der Haushaltsperiode. Diese müssten

²⁶ Vgl. *Lüder/Budäus* (1976).

²⁷ Vgl. *Wysocki* (1965).

²⁸ Vgl. anschaulich hierzu *Bergmoser* (2011).

in Form von Abschreibungen für den Vermögensverbrauch, Pensionsrückstellungen für die Versorgungsansprüche der Beamten, Instandhaltungsrückstellungen für notwendige, aber unterlassene Instandsetzungen und Rückstellungen für besondere Risiken realistischer Weise berücksichtigt werden. Die Kameralistik liefert auch keine konkreten Informationen über den Output, d.h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen und Ergebnisse des Verwaltungshandelns. Entsprechend existieren auch keine Informationen über den Outcome, d.h. über die Ziele, die mit den angestrebten Maßnahmen bzw. Ergebnissen erreicht werden sollen. Es fehlt eine Vermögensrechnung, in der Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft vollständig nachgewiesen werden. Hinzu kommt, dass die Kameralistik rechentechnisch nicht mehr der dezentralen heterogenen Organisationsstruktur heutiger Gebietskörperschaften Rechnung tragen kann. Neben den Einheiten der Kernverwaltung existiert eine Vielzahl aus dem Haushalt ausgegliederter öffentlich- und privatrechtlicher Organisationsformen mit eigenem Planungs- und kaufmännischem Rechnungswesen. Ein Überblick über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft als Ganzes erfordert die Einbeziehung dieser verselbständigten Organisationseinheiten, d.h. eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten mit der Kernverwaltung. Auf Basis der Kameralistik ist eine Konsolidierung nicht möglich. Damit wird auch der Einblick in die tatsächliche finanzielle Gesamtlage einer Gebietskörperschaft unmöglich. Verschärfend kommt hinzu, dass nicht selten die Tendenz besteht, die dezentralen Einheiten als Schatten- und Nebenhaushalte zu „missbrauchen“, um die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft zu verschleiern.²⁹ Das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen

²⁹ Das kamerale System muss in Verbindung mit der Hinwendung zur Auffassung, Verschuldung sei ein genereller Problemlöser, gesehen werden. Das Aufgabenprogramm des Staates wurde nicht grundsätzlich auf die über Steuern und Abgaben verfügbaren Ressourcen begrenzt und entsprechend im konfliktären politischen Prozess prioritär festgelegt; vielmehr erfolgt über die Verschuldung quasi das Erschließen einer weiteren Einnahmequelle, zumal die Entschuldung keine politische Attraktivität besitzt. Dies hat zu einer Art virtueller Wahrnehmung des Knappheitsproblems des öffentlichen Sektors geführt, die sich in der Realität zunehmend zu einer Gesellschaftskrise zu entwickeln scheint.

sen fördert Informationsasymmetrien³⁰ und die in der Public Choice Theorie³¹ aufgezeigte opportunistische, auf den individuellen Nutzen der Akteure in Politik und Verwaltungen ausgerichtete Verwendung öffentlicher Ressourcen.

Vor dem Hintergrund der dargelegten Schwachstellen der Kameralistik ist auch der Versuch zum Scheitern verurteilt, die Kameralistik methodisch dadurch zu retten, dass zwischen einer „administrativen Verwaltung“ mit kameralem Haushaltswesen zwecks Gemeinwohlorientierung und einer „betrieblichen Verwaltung“ mit doppischem Haushaltswesen zwecks Gewährleistung von Wettbewerbsfähigkeit unterschieden wird.³² Denn es kommt für die Eignung eines kameraleen bzw. doppischen Haushalts- und Rechnungswesens nicht auf die Zielsetzung und Funktion öffentlicher Ressourcenverwendung und Aufgabenerfüllung an, sondern ausschließlich darauf, ob Geld- und Ressourcenverbrauch in einer Haushaltsperiode evident auseinanderfallen. Dort, wo dies der Fall ist, wie in der Praxis weitgehend flächendeckend schon allein aufgrund des verbeamteten Personalkörpers und der Nutzung eigener Immobilien gegeben, führt der kamerale Rechnungsstil zu nicht der Realität entsprechenden Entscheidungs- und Planungsgrundlagen. Geldverbrauch und Ressourcenverbrauch fallen überall dort auseinander, wo faktisch nicht teilbare Potenzialfaktoren³³ eingesetzt werden und/oder eine zeitliche Diskrepanz zwischen der Berücksichtigung des geldlichen Äquivalents für den Ressourcenverbrauch und dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch vorliegt (aufwandsungleiche Ausgaben). Potenzialfaktoren bestehen aus einer nicht in einzelne Verbrauchseinheiten zerlegbaren Gesamtheit an Ressourcen, die im Zeitablauf sukzessive verbraucht wird, z.B. Maschinen oder Gebäude. Die Praxis versucht den jeweiligen Ressourcenverbrauch innerhalb einer Abrechnungsperiode durch eine verbrauchsabhängige Aufteilung oder durch Abschreibung pro Zeiteinheit (Periode) zu erfassen. Die klare Unterscheidung zwischen Erträgen und Aufwand einerseits und Einnahmen und Ausgaben andererseits bezieht sich auf die Unterscheidung zwischen der Geldwirtschaft und der Güterwirtschaft. Sie ist eine Errungenschaft in der Ökonomie, den tatsächlichen Ressourcenverbrauch als pe-

³⁰ Ein Beispiel hierfür ist das „sale-and-lease-back“-Verfahren in öffentlichen Verwaltungen. Ein Gebäude wird veräußert und sofort wieder zurückgemietet; der erzielte Veräußerungspreis wird z.B. zur Finanzierung von Personal genutzt. Das öffentliche Vermögen sinkt zu Lasten laufender Personalkosten, ohne dass die Vermögensminderung systematisch und wertmäßig dokumentiert wird. Hier zeigt sich auch die Tendenz zur Förderung von Konsumausgaben zu Lasten von Investitionen aufgrund des kameraleen Haushalts- und Rechnungswesens.

³¹ Vgl. *Buchanan/Tullock* (1967); *Kirsch* (2004).

³² Zu einem derartigen Ansatz vgl. *Bräunig* (2013), 59 ff.

³³ Vgl. *Gutenberg* (1983).

riodisierten Geldverbrauch (Aufwand) unabhängig von dem tatsächlichen Geldverbrauch (Ausgaben) während einer Periode zu erfassen.

Hinzu kommt, dass die vorgeschlagene Zweiteilung öffentlicher Verwaltungen von Gebietskörperschaften in eine „kamerale Verwaltung“ und eine „doppische Verwaltung“ die notwendige finanzwirtschaftliche Konsolidierung dezentraler Organisationsstrukturen zu einer Gesamtsicht einer Gebietskörperschaft ausschließt. Probleme der Kaschierung der tatsächlichen finanzwirtschaftlichen Situation, etwa durch die Schaffung von Schattenhaushalten, blieben weiterhin ungelöst. Entsprechend ist auch die Aussage des Bundesrats in seiner ersten Stellungnahme zu der EPSAS-Initiative Anfang 2014 einzuordnen: „Der Bundesrat erinnert in diesem Zusammenhang mit Nachdruck daran, dass der nationale Gesetzgeber in Deutschland aus *guten Gründen* die Koexistenz unterschiedlicher Rechnungswesensysteme für den staatlichen Bereich im Haushaltsgrundsätzegesetz ermöglicht hat.“³⁴ Die „guten Gründe (für) die Koexistenz“ von Kameralistik und Doppik liegen bisher ganz offensichtlich darin, dass die Abschaffung der Kameralistik im Rahmen der jüngsten Novellierung des HGrG schlichtweg politisch nicht durchsetzbar war. Die damit verbundene Transparenz vor allem hinsichtlich der tatsächlichen Verschuldung und intergenerativer Ungerechtigkeit war politisch mehrheitlich nicht gewollt.

b. Verschuldungssillusion

Die informationsmäßigen Unzulänglichkeiten des kameralen Systems und das daraus resultierende Entscheidungsverhalten der verantwortlichen Akteure dürften wesentlich zur Entstehung und Verschärfung der Schuldenkrise der Gebietskörperschaften während der vergangenen Jahrzehnte beigetragen haben. Die institutionelle Intransparenz der Kameralistik fördert systemimmanent über das Entscheidungsverhalten der verantwortlichen Akteure im PAS das Ausufern des Steuerstaates und eine in ihrem Ausmaß nicht transparente Staatsverschuldung. Es wird den Entscheidungsträgern und dem Souverän ein virtueller finanzieller Handlungsspielraum suggeriert,³⁵ der real nicht existiert.³⁶

³⁴ Vgl. Bundesrat (2014).

³⁵ Dies erklärt auch die Hinwendung zu immer intransparenteren Finanzierungsinstrumenten wie Cross Border Leasing, Derivaten und Public Private Partnership besonders dort, wo diese Fremdfinanzierungssurrogate darstellen.

³⁶ Dies zeigt sich etwa daran, dass auf kommunaler Ebene inzwischen in großem Umfang langfristige Aufgaben über ursprünglich ausschließlich zur Liquiditätsüberbrückung vorgesehene kurzfristige Kassen-/Liquiditätskredite finanziert werden.

Die ökonomische Knappheit des öffentlichen Sektors wird nicht durch eine auf Dauer angelegte Koordination verfügbarer öffentlicher Ressourcen mit dem Ressourcenverbrauch gesteuert, sondern man glaubt, durch eine kontinuierliche Neuverschuldung das Knappheitsproblem umgehen zu können. Dies ist jedoch langfristig eine Illusion, wie die Analyse der Gegenüberstellung von Verschuldung und Zinsaufwand zeigt.³⁷

Vergleicht man die Entwicklung der Schulden einzelner Bundesländer über den gesamten Zeitraum von 1950 bis 2010 im Sinne einer „Totalbetrachtung“ mit den kumulierten Zinszahlungen für den gleichen Zeitraum, so zeigt sich ein bisher wenig beachteter Sachverhalt. Bei der ganz überwiegenden Zahl der westlichen Bundesländer liegen die kumulierten Zinsausgaben im Jahr 2010 über den kontinuierlich gestiegenen Schulden (vgl. Tabelle 1). Noch anschaulicher ist die Situation für den Zeitraum von 1953 bis unmittelbar vor Beginn der Finanzkrise im Jahr 2008 (Schuldenstand und kumulierte Zinszahlungen in Klammern), ein Zeitpunkt, ab dem die Kapitalmarktzinsen ganz erheblich gesunken sind.

Tabelle 1: Schuldenstand 2010 und 2008 (in Klammern) und kumulierte Zinsausgaben 2010 und 2008 für ausgewählte Bundesländer

	Schuldenstand (Mrd. €)		Kumulierte Zinsausgaben	
	2010	(2008)	2010	(2008)
Baden-Württemberg	64,3	(47,8)	68,8	(64,3)
Bayern	42,7	(36,1)	60,6	(57,5)
Hamburg	24,8	(21,7)	26,9	(25,0)
Hessen	51,2	(42,7)	57,3	(53,6)
Niedersachsen	66,5	(61,6)	77,1	(72,3)
Nordrhein-Westfalen	215,9	(152,8)	178,6	(165,3)
Rheinland-Pfalz	40,8	(35,8)	40,2	(36,8)
Saarland	14,4	(11,9)	16,0	(14,9)
Schleswig-Holstein	29,8	(25,0)	29,6	(27,4)

Quelle: Daten entnommen aus: Institut für den öffentlichen Sektor (2011)

³⁷ Die folgenden Ausführungen sind – teilweise wörtlich – entnommen aus *Büddäus* (2012).

Dies bedeutet, dass bei einer „Totalbetrachtung“ alle Maßnahmen, mit denen die Neuverschuldung jeweils begründet wurde, mit jenen Mitteln hätten finanziert werden können, die für die Zinsen aufgebracht werden mussten. Es gäbe theoretisch, ohne dass nur eine einzige der mit der jeweiligen Neuverschuldung durchgeführten Maßnahmen unterblieben wäre, keine Schulden – im Gegenteil. Die Länder hätten einen Überschuss in Höhe der Differenz zwischen kumulierten Zinsausgaben und Schuldenstand. Entsprechend gäbe es für die Zukunft auch keine Zinsverpflichtungen und keine zusätzlichen Zinsrisiken. Es ist ganz offensichtlich eine Illusion, man könne durch eine kontinuierliche Neuverschuldung die Situation eines Gemeinwesens auf Dauer verbessern. Das Gegenteil ist der Fall. Verschuldungsillusion ist aber nicht nur ein staatliches Phänomen. Auch auf kommunaler Ebene lässt sich dieser Effekt nachweisen.³⁸

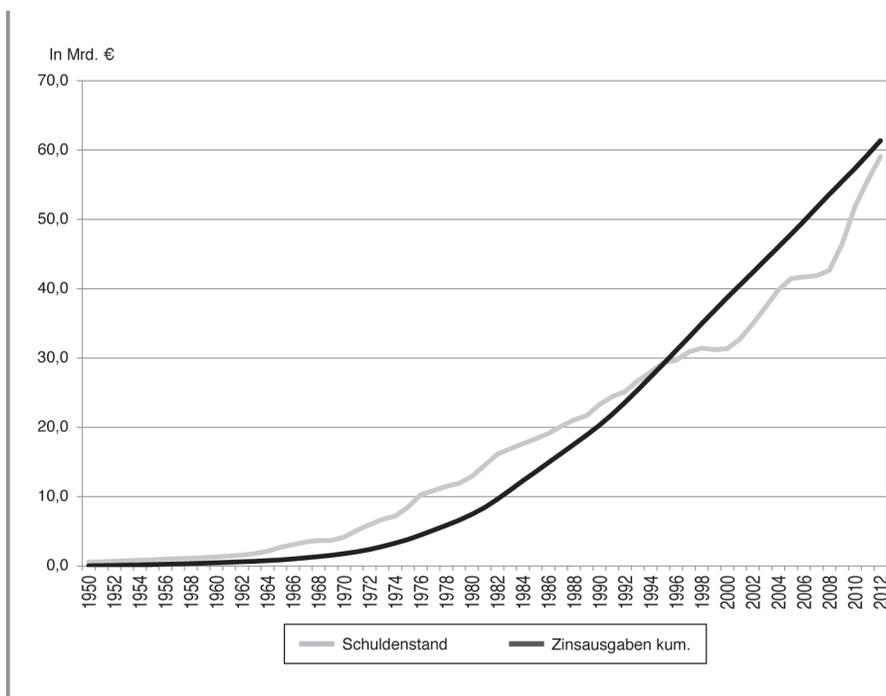
Dabei zeigt sich, dass es durchaus Kommunen gibt, die nicht dieser Verschuldungsillusion unterliegen, sondern sich – statt sich deren Ursachen zu unterwerfen³⁹ und dabei die oben skizzierte Intransparenz zu nutzen – einer soliden Haushaltswirtschaft verpflichtet fühlen.

Grafisch ist diese Form der Verschuldungsillusion in der folgenden Abbildung am Beispiel von Hessen noch einmal verdeutlicht:

³⁸ Siehe bspw. *Burth/Geißler/Gnädiger/Hilgers* (2013).

³⁹ Vgl. etwa *Oebbecke* (2014) „Dem (partei)politischen Wettbewerb, wie er die Arbeit der kommunalen Vertretungen mit prägt, ist eine gewisse Tendenz immanent, den Wählern Vorteile ohne die damit korrespondierenden Lasten zu verschaffen oder diese Lasten zu verschleiern, weil man sich davon Vorteile an der Wahlurne verspricht.“ Hierzu auch die empirische Untersuchung von *Fossen* u.a. (2014).

Abbildung 1: Verschuldungssillusion am Beispiel von Hessen



Quelle: Eigene Darstellung⁴⁰

Im Rahmen der Verschuldungssillusion zeigt sich, dass über weite Phasen die Neuverschuldung nicht einmal für die Zinszahlungen ausreicht. Die Verschuldungssillusion führt zu einer Art Teufelskreis – die Neuverschuldung dient nicht mehr zur Finanzierung öffentlicher Aufgaben, sondern ausschließlich zur Finanzierung der Zinsen. Dies bedeutet faktisch eine öffentliche Subventionierung des Kapitalmarktes durch die öffentlichen Haushalte.

⁴⁰ Verschuldungssillusion und Verschuldungsprobleme können nicht, wie häufig irrtümlich unterstellt, durch ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen gelöst werden, wie es in Hessen inzwischen praktiziert wird. Ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen kann lediglich zu einer institutionellen Transparenz über die der Realität entsprechende Finanzsituation und über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch beitragen. Institutionelle Transparenz wiederum könnte allerdings dazu führen, dass Politik, Betroffene und Öffentlichkeit die verantwortlichen Entscheidungsträger zu einer anderen Politik im Umgang mit öffentlichen Ressourcen führen, ein Umgang, der dann nicht zu einer kaum mehr handhabbaren Verschuldung und zur Verschuldungssillusion führt.

te.⁴¹ Unbeachtet bleibt dabei, dass eine Subventionierung des Kapitalmarktes durch die öffentliche Hand und damit letztlich durch die Steuerzahler keine öffentliche Aufgabe per se darstellt.

Die Problematik liegt hierbei nun aber nicht nur im Fehlen einer öffentlichen Aufgabenwahrnehmung, sondern auch im Mangel materieller Entscheidungsmöglichkeiten der zuständigen demokratisch legitimierten Entscheidungsträger über diese Subventionierung des Kapitalmarktes. Denn über die für die Schulden zu zahlenden Zinsen kann im Parlament oder Stadtrat gar nicht im Entstehungsprozess des Haushaltsplans entschieden werden. Als in zahlreichen Haushalten nach den Sozialabgaben zweitgrößter Budgetposten müssen die Zinszahlungen als alternativlos angesehen werden. Sie stellen eine sowohl von der Exekutive als auch von der Legislative zu akzeptierende, extern vom Kapitalmarkt vorgegebene Größe dar.

Hinzu kommt, dass in diesem Teufelskreis im Zeitablauf der Grad an Abhängigkeit vom Kapitalmarkt und vom Bankensystem zwangsläufig steigt. Anders formuliert: Der Subventionierung des Kapitalmarktes wird faktisch die höchste Priorität beigemessen. Dies bedeutet gleichzeitig für die Finanzierung öffentlicher Aufgaben eine nachgeordnete Priorität bis hin zu deren Verdrängung. Der Wert der durch die Kapitalmarktsubventionierung verdrängten öffentlichen Aufgaben besteht in der Höhe der jährlichen Zinszahlungen, zurzeit für alle Gebietskörperschaften in Deutschland insgesamt etwa 60 Mrd. Euro – bei einem historisch extrem niedrigen Durchschnittszinssatz von knapp 3 %.⁴² Letzteres verweist zusätzlich auf ein ganz erhebliches Zinsrisiko.

Bezogen auf den privaten Sektor stellt sich die Situation derart dar, dass der Staat dem privaten Sektor pro Jahr zurzeit etwa 60 Mrd. Euro jährlich über Steuern an Kaufkraft entzieht, um diese an den Kapitalmarkt und das Ban-

⁴¹ Auffallend ist, dass selbst in Zeiten, in denen die Steuereinnahmen weit über der prognostizierten Größenordnung liegen, nicht nur keine Schulden getilgt werden, sondern nicht einmal auf eine Neuverschuldung verzichtet wird. Kurzfristige „konsumtive Wohltaten“ für den jetzigen Wähler werden zu Lasten kommender Generationen finanziert. Offensichtlich ist die soziale Zeitpräferenzrate inzwischen negativ. Eine Ursache könnte in der demografischen Entwicklung liegen. Wer keine Kinder hat und immer älter wird, dürfte aufgrund seiner individuellen Präferenzen die dargelegte Finanzpolitik unterstützen.

⁴² Hier wird dann auch deutlich, dass die Wachstumsphilosophie westlicher Industriestaaten und die Subventionierung von Kapitalmarkt und Bankenwesen unmittelbar zusammenhängen.

kensystem zu transferieren. Legt man hierfür die Mehrwertsteuer zu Grunde, so könnte diese ohne die bestehende Zinslast um 6 Punkte von 19 % auf 13 % gesenkt werden. Damit könnten Bezieher geringerer Einkommen, die aufgrund des höheren Konsumanteils (bis zu 100 %) durch die Mehrwertsteuer relativ stärker betroffen sind, entlastet werden.⁴³

Intransparenz im öffentlichen Haushaltswesen, die aus der Verschuldungsillusion resultierenden kontinuierlich steigenden Schulden der Gebietskörperschaften, teilweise über Jahre hinweg nicht mehr verfassungskonforme Haushalte auf Bundes- und Länderebene und Haushaltssicherungskonzepte bei zahlreichen Kommunen (zum Teil nicht einmal mehr von der Kommunalaufsicht genehmigt)⁴⁴ leiteten auch in Deutschland seit geraumer Zeit grundlegenden Reformen ein. So wurde und wird nicht nur seitens der Wissenschaft, von Verwaltungspraktikern und Rechnungshöfen,⁴⁵ sondern auch von Teilen der Politik und aktuell von der EU-Kommission⁴⁶ in einem neuen Haushalts- und Rechnungswesen ein ganz wesentlicher Beitrag dafür gesehen, mehr Transparenz über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch und hinsichtlich eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes über Vermögen und Schulden von Gebietskörperschaften zu gewinnen. Nur auf

⁴³ Auf die Notwendigkeit der Diskussion alternativer Verwendungsrichtungen eingesparter Zinsen, etwa zu Gunsten des Bildungssystems oder zur Vermeidung einer zunehmenden Spaltung der Gesellschaft, kann an dieser Stelle nur verwiesen werden.

⁴⁴ In Einzelfällen können Kommunen bereits ein 25-jähriges Jubiläum ihrer Haushaltssicherung „feiern“, ein Sachverhalt, der deutlich macht, wie wenig seit einem Vierteljahrhundert faktisch gegen die Verschuldungstendenz unternommen wurde. Erste positive Ansätze finden sich in jüngster Zeit in Form von Entschuldungspakten auf kommunaler Ebene.

⁴⁵ Hier sind beispielhaft die aktuellen Positionen und Aktivitäten der Landesrechnungshöfe in Hamburg und Hessen zu nennen, aber vor allem auch der Bericht des Bundesrechnungshofs nach § 99 BHO vom 17.8.2006. Dieser Bericht fordert (ausgehend von der Zielverfehlung des Haushaltsrechtfortentwicklungsgesetzes vom 22.12.1997), die Reformbestrebungen in Deutschland zu koordinieren und zügig das Haushalts- und Rechnungswesen des Bundes umfassend zu reformieren und dabei auch die Anwendung der Doppik sorgfältig zu prüfen. Die damalige Position aus dem Jahr 2006 steht nun allerdings kaum mehr im Einklang mit der jüngsten Position des Bundesrechnungshofs vom Februar 2014 zu den Standardisierungsbestrebungen der EU-Kommission. Vgl. Bundesrechnungshof (2014).

⁴⁶ Vgl. Europäische Kommission (2013).

einer derartigen Grundlage lassen sich verantwortbare Entscheidungen gegenüber der jetzigen und den zukünftigen Generationen treffen.⁴⁷

III. Neues Haushalts- und Rechnungswesen im demokratischen Gemeinwesen

1. Funktionen und Grundstruktur

Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen spiegelt generell den treuhänderischen Umgang seitens Politik und Verwaltungen mit den Ressourcen des Souveräns als aktueller und zukünftiger Steuerzahler wider. Die zentrale Funktion dabei ist die Bereitstellung von Informationen über den öffentlichen Wertschöpfungsprozess, d.h. über die geplanten und erbrachten Leistungen (Outcome und Output) und den hierfür geplanten und realisierten Ressourcenverbrauch.⁴⁸ Hiermit unmittelbar im Zusammenhang stehend kommt die notwendige Deckung des Bedarfs an Informationen über die finanzwirtschaftliche Situation der jeweiligen Gebietskörperschaft hinzu. Bei der Wahrnehmung dieser Informationsbereitstellung handelt es sich um eine allgemeine Metafunktion, die einer Reihe konkreter nachgeordneter Funktionen dient.⁴⁹ Hierzu gehört der Schutz sowohl der heutigen als auch der zukünftigen Generationen vor unangemessenen ökonomischen Belastungen durch staatliche und kommunale ressourcenwirksame Entscheidungen. Für dieses Problem stehen die Begriffe Generationengerechtigkeit bzw. intergenerative Gerechtigkeit. Eine weitere wichtige Funktion richtet sich auf die Bereitstellung notwendiger und vollständiger, der Realität entsprechender Informationen für interne Entscheidungsfindung des politisch-administrati-

⁴⁷ Vgl. *Burth/Hilgers* (2014). Allerdings lassen die Ergebnisse der Föderalismuskommission II erkennen, dass das politische System nicht mehr die Kraft zu haben scheint, Wege für den Einstieg in eine Entschuldung zu finden. Die Beschlüsse in Form der sogenannten Schuldenbremse konzentrieren sich nur noch darauf, den Schuldenanstieg zu bremsen und leistungsschwache Bundesländer bei der Bewältigung der Zinsverpflichtungen zu entlasten, und immer weniger auf einen Einstieg in eine konsequente Schuldentilgung.

⁴⁸ Zu einer allgemeinen informationsökonomischen Analyse der Rechnungslegung vgl. *Wirtz* (2008), 53 ff.

⁴⁹ Vgl. hierzu im Einzelnen *Budäus/Hilgers* (2010), wobei einzelne Formulierungen wörtlich übernommen oder nur geringfügig modifiziert wurden.

ven Systems (Steuerungsfunktion).⁵⁰ Daneben spielt die Bereitstellung von Informationen für die Öffentlichkeit eine wichtige Rolle und damit an nicht dem PAS zuzuordnende externe Personen und Institutionen, wie z.B. Bürger, Medien, Unternehmen, Verbände und Rating-Agenturen.

Die im Rahmen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens systematisch bereitzustellenden Informationen sind zeitlich und inhaltlich zu strukturieren und nach Planung (Haushalt) und Dokumentation der erreichten Situation (Rechnungslegung) zu differenzieren. Zeitlich ist die operative Ebene in Form der ein- bzw. zweijährigen Haushaltsperiode von der eher strategischen mehrjährigen Finanz- und Aufgabenplanung zu unterscheiden. Entsprechend unterschiedlich ausgeprägt (etwa hinsichtlich des inhaltlichen Detaillierungsgrades von Leistungen und Ressourcenverbrauch) müssen auch die jeweils unterschiedliche Zeiträume erfassenden und zur Anwendung kommenden Informationsinstrumente sein.

Inhaltlich ist generell zwischen dem finanziellen und dem nicht-finanziellen Bereich eines leistungsfähigen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zu unterscheiden. Der nicht-finanzielle Bereich umfasst die zentralen, nicht-monetarisierbaren Leistungen von Politik und Verwaltungen. Beide Kategorien, der finanzielle und der nicht-finanzielle Teil des Haushalts- und Rechnungswesens, beziehen sich sowohl auf die zukünftigen Perioden (Planungsrechnungen) als auch auf vergangene Perioden (Ist-Rechnungen). Sie erfordern entsprechend zu unterteilende öffentliche Planungs- und Rechnungslegungsstandards. Bezogen auf das öffentliche Rechnungswesen sind sie als GoöB (Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung)⁵¹ das Äquivalent der für den privatwirtschaftlichen Bereich entwickelten GoB des HGB. Insoweit, wie die Regelungen des HGB auch auf den öffentlichen Sektor sinnvoll anzuwenden sind, verringert sich auch der Unterschied zwischen GoB und öffentlichen Standards.

Der Fokus der Diskussion und Reformentwicklung in Deutschland liegt bisher nach wie vor auf der finanziellen Haushaltsplanung und Rechnungslegung. Dies resultiert vor allem daraus, dass hierzu umfassende Erfahrungen

⁵⁰ Dies bedeutet ausdrücklich nicht – wie im privatwirtschaftlichen Unternehmenssektor üblich –, auch für den öffentlichen Sektor eine Unterscheidung zwischen einem internen und externen Rechnungswesen treffen zu wollen. Im öffentlichen Sektor kann es nur um normierte und nicht normierte Elemente des Haushalts- und Rechnungswesens gehen. Siehe hierzu *Häfner* u.a. (2014), 40 ff.

⁵¹ Vgl. hierzu *Berens* u.a. (2005); *Wirtz* (2008).

und Ansätze aus dem privatwirtschaftlichen Unternehmenssektor vorliegen, die sich als Orientierung für den öffentlichen Sektor anbieten. Demgegenüber wird im privaten Unternehmen die Leistungsseite ganz überwiegend ebenfalls als finanzielle Rechnung in Form der Ertragsrechnung erfasst, ein Sachverhalt, der sich grundlegend im öffentlichen Sektor unterscheidet. So können dort etwa die durch Gesetz fixierten Steuereinnahmen zwar als Ertrag, aber nicht als Leistung der öffentlichen Hand angesehen werden. Öffentliche Leistungen lassen sich nicht oder nur schwierig in monetären Größen erfassen. Erforderlich ist von daher ein speziell für den öffentlichen Sektor zu entwickelndes Konzept der nicht-finanziellen Planung und Rechnungslegung öffentlicher Leistungen. Diese beschränkt sich im bisherigen Reformprozess weitgehend auf das wenig systematisch entwickelte Produktkonzept mit den Produktberichten und den dahinterstehenden, meist individuell abgeleiteten Kennzahlen für die Produkte und die hierfür jeweils zuständige Organisationseinheit. Allerdings dürfte die Leistungsrechnung durch eine stärkere Hinwendung zu einer wirkungsorientierten Verwaltungssteuerung auch in Deutschland zunehmend an Bedeutung gewinnen.

2. Das 3-E-Modell als konzeptioneller Bezugsrahmen zur Planung und Abbildung des öffentlichen Wertschöpfungsprozesses

Die öffentliche Leistungserstellung innerhalb einer Haushaltsperiode stellt einen systematisch im Rahmen des Haushalts- und Rechnungswesens zu planenden und zu dokumentierenden Werte schaffenden und Werte verzehrenden Prozess dar. Dieser lässt sich allgemein durch die Planung der jeweiligen Ziele, der Maßnahmen zur Zielerreichung verbunden mit den erforderlichen Ressourcen sowie des Prozesses zur Umsetzung der Maßnahmen charakterisieren. Welche Ressourcen tatsächlich verbraucht wurden, inwieweit hiermit die geplanten Maßnahmen realisiert und die angestrebten Ziele erreicht wurden, muss mit der Erfassung und Dokumentation der erreichten Ist-Situation aufgezeigt werden. Ein derartiges Vorgehen liegt dem sogenannten 3-E-Modell mit den Formalzielen Effectiveness, Efficiency und Economy zu Grunde.⁵² Dieser Ansatz zeigt modellhaft die im Haushaltswesen als Plan abzubildenden unterschiedlichen Leistungsebenen (Ziele/Outcome und Maßnahmen/Output) sowie den dafür erforderlichen Ressourcenverbrauch (Input) auf. Der die Maßnahmen kostenminimal zu realisierende Umsetzungsprozess führt dann zu dem im Rechnungswesen zu dokumentierenden tatsächlichen Ressourcenverbrauch, zu den tatsächlich realisierten

⁵² Vgl. *Buschor* (1987); *Budäus/Buchholtz* (1997), 332; *Seiwald* u.a. (2013), 27.

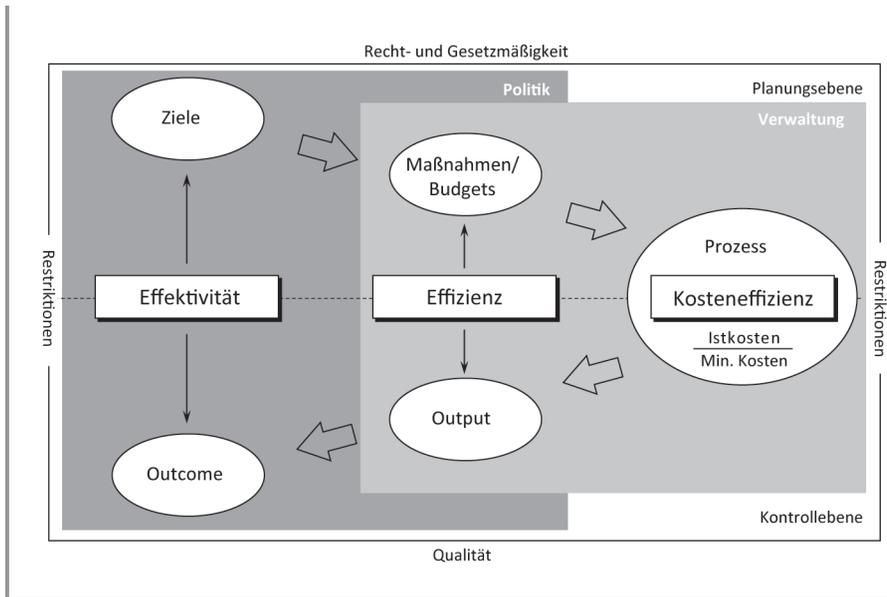
Maßnahmen und dem tatsächlichen Zielerreichungsgrad. Der Vergleich von Soll- und Istgrößen bestimmt die konkrete Ausprägung der genannten Formalziele. Als Restriktion wirkt dabei die Gesetzes- und Vorschriftenkonformität des Verwaltungshandelns.

Es geht bei diesem Ansatz darum, dass im Haushalts- und Rechnungswesen sowohl Leistungen und der hierdurch verursachte Ressourcenverbrauch als auch die Planungs- und die Realisationsebene konzeptionell und methodisch systematisch miteinander verknüpft und integriert werden. Hieraus ergeben sich dann auch neue Anforderungen an die zuständigen Aufgaben- und Entscheidungsträger sowie deren Analysefähigkeiten und Rollenverständnis. So wird z.B. eine operative Zielformulierung erforderlich, die eine Erfassung des realisierten Zielerreichungsgrades ermöglicht, um die Effektivität zu messen. Die ergriffenen Maßnahmen müssen kausal mit der Zielerreichung verknüpft und entsprechend positiv korreliert sein. Für die Prozesssteuerung ist nicht nur eine flächendeckende Kostenrechnung erforderlich, sondern auch ein System zur Ermittlung der Soll-/Minimalkosten, etwa in Form eines systematischen Benchmarkings.⁵³

Das 3-E-Modell ist ein theoretischer Ansatz, der den Rückgriff auf die Dominanz der Sachziele und inhaltlich kaum operable Steuerungsgrößen wie Gemeinwohl, öffentliches Interesse und öffentliche Aufgabe durch ein System von Formalzielen (Effektivität, Effizienz und Kostenwirtschaftlichkeit) ersetzt. Er macht deutlich, dass ein funktions- und leistungsfähiges öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen über den Wandel von der Kameralistik zur Doppik weit hinausgeht.

⁵³ Vgl. *Thau* (2009).

Abbildung 2: 3-E-Modell als konzeptioneller Bezugsrahmen für die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens

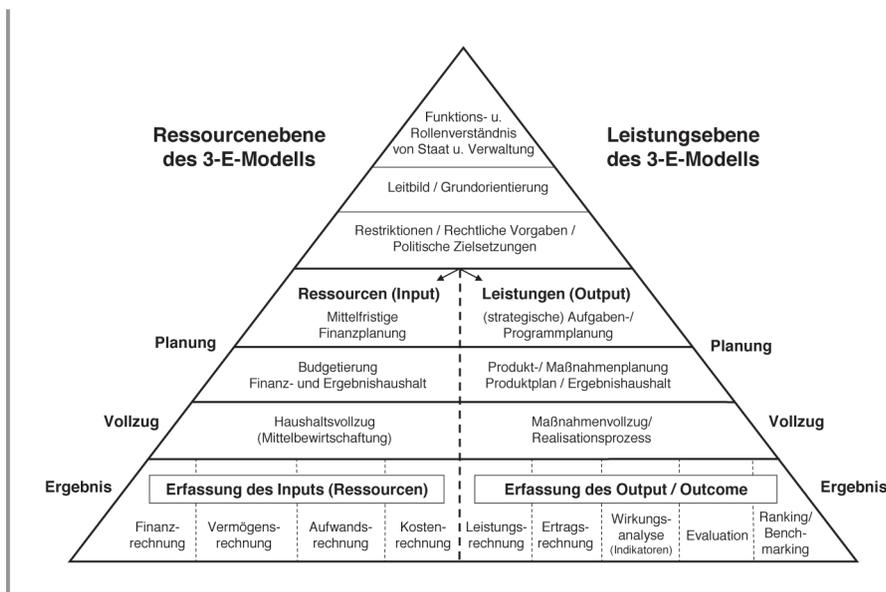


Quelle: In Anlehnung an *Budäus, D./Buchholtz, K. (1997)*

Die instrumentelle und verfahrensmäßige Ausgestaltung des 3-E-Modells vollzieht sich idealtypisch nach der in Abb. 3 dargestellten Steuerungs- pyramide. Ausgehend von dem Funktions- und Rollenverständnis von Staat und Verwaltungen und dem daraus abgeleiteten Leitbild sind im Rahmen der Restriktionen und rechtlichen Vorgaben länger- und mittelfristig Aufgaben/ Leistungen (strategisches Programm) und Ressourcen zu planen. Dabei ist zu gewährleisten, dass im Vergleich zur derzeitigen mittelfristigen Finanz- planung generell ein höherer Verbindlichkeitsgrad institutionalisiert wird. Aus diesen globalen Output- und Inputgrößen sind für die einzelne Haus- haltsperiode der produktorientierte Ergebnishaushalt und der Finanzhaushalt abzuleiten. Nach Haushaltsvollzug sind die Finanzrechnung mit den reali- sierten Einnahmen und Ausgaben, die Ergebnisrechnung mit Aufwendungen und Erträgen, die Vermögensrechnung mit Vermögen und Schulden (Fremd- kapital) und die Kosten-Leistungsrechnung (KLR) mit Leistungen (Produkten) und Kosten zu erstellen. Zudem sind Abweichungsanalysen zwischen geplanten und realisierten Größen durchzuführen, Indikatoren für die Wirkungsanalyse zu erstellen und ein Benchmarking als Zeitvergleich und zwischenbetrieblicher Vergleich auszuführen.

Auf der untersten Ebene der Steuerungspyramide befinden sich Finanzhaushalt, Ergebnishaushalt, Kosten-Leistungsrechnung, Finanzrechnung, Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung als Teilelemente der Integrierten Verbundrechnung.

Abbildung 3: Ausgestaltung des 3-E-Modells (Steuerungspyramide)



Quelle: *Budäus* (2009)

3. Operative Umsetzung des 3-E-Modells: Die Integrierte Verbundrechnung

Ausgangspunkt der zunächst partiellen operativen Umsetzung des den öffentlichen Wertschöpfungsprozess abbildenden 3-E-Modells ist die von Klaus Lüder als Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) entwickelte Drei-Komponenten-Rechnung.⁵⁴ Sie bezieht sich auf die Geld- und Ressourcensphäre, basiert auf der Doppik und besteht aus drei integrierten Modulen, die durch ein viertes Modul, die KLR, ergänzt werden. Die Drei-Komponenten-Rechnung 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

⁵⁴ Vgl. *Lüder* (2001).

Passivseite wird die Kapitalherkunft dokumentiert, d.h. inwieweit das Vermögen mit Eigenkapital bzw. Fremdkapital finanziert worden ist. Das Vermögen soll hierbei in Verwaltungsvermögen und realisierbares Vermögen unterteilt werden. Diese Vermögenssystematisierung soll der Transparenz von Schuldendeckungspotenzial und zukünftigen strategischen Optionen dienen,⁵⁵ hat sich aber in der Praxis bisher nicht durchgesetzt. Ein besonderer Informationswert der Vermögensrechnung ergibt sich aus der Ermittlung der Veränderungen der einzelnen Positionen und Kennzahlen auf Basis statisch komparativer Zeitreihenvergleiche (insbesondere bzgl. Eigenkapital-, Fremdkapital-, Infrastrukturvermögensquoten etc.).

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 Ressourcenverbrauchskonzept integriert. Sie ist faktisch als Unterkonto der liquiden Mittel (Kasse) in der Vermögensrechnung und als Kapitalflussrechnung zu interpretieren. Von daher wird die bisherige kameraler Rechnung durch die Drei-Komponenten-Rechnung auf Basis der Doppik keineswegs vernachlässigt, geschweige denn ausgeklammert, sondern systematisch in das neue Rechnungssystem integriert.⁵⁶ 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.⁵⁷ 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.⁵⁸ Angesichts der Dreikomponentenrechnung und deren Weiterentwicklung zur Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik zu einem kameralen Informationen einbeziehenden, umfassenden Informationssystem ist

⁵⁵ Sie wird allerdings bisher ganz überwiegend von Politik und Verwaltungspraxis abgelehnt.

⁵⁶ In der Reformpraxis wird die Finanzrechnung allerdings teilweise nicht integriert, sondern als gesonderte Rechnung geführt; ein Problem, das in der Regel aus der jeweils verwendeten Software resultiert.

⁵⁷ Vgl. *Lüder* (2001).

⁵⁸ Dabei bedarf es (wie in der klassischen Kameralistik auch) für die tägliche kassenmäßige Zahlungsfähigkeit zusätzlicher Instrumente der kurzfristigen Liquiditätsplanung.

sowohl unter methodischen Gesichtspunkten als auch unter Transparenzaspekten der vergangene dogmatische Streit „Kameralistik versus Doppik“ nur schwer nachzuvollziehen.

Das dritte, zentrale 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 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.

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 aber 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.

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,⁵⁹ ein Sachverhalt, der möglicherweise ganz wesentlich die nach wie vor verbreiteten Vorbehalte gegen ein derartiges Rechnungssystem⁶⁰ erklärt. Dabei ist für die Beurteilung der Finanz- und Haushaltspolitik weniger die Information über die absolute Höhe des Eigenkapitals von Bedeutung, sondern deren Veränderung im Zeitablauf.

Inzwischen wurde die auf die Ex-post-Betrachtung ausgerichtete Drei-Komponentenrechnung konzeptionell zur Integrierten Verbundrechnung (IVR) entwickelt (vgl. Abbildung 4). Sie integriert die (jährliche) Planung (Haushalt/Budgetierung) und die Ist-Rechnung (Rechnungswesen). Beide Ebenen müssen sich konzeptionell, inhaltlich und hinsichtlich der Bewertungsmethode der Planungs- und Ist-Größen entsprechen, um die Soll- und Ist-Größen miteinander vergleichen und Abweichungen analysieren zu können.⁶¹ Dies bedeutet, dass der Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung als Ist-Rechnung auf der Planungsebene eine Planbilanz, ein Finanz- und ein Ergebnishaushalt gegenüberstehen müssen.⁶² Der Rechnungsstil ist die Doppik (doppischer Verbund). Die Verknüpfung zwischen dem Ergebnishaushalt und der Ergebnisrechnung erfolgt durch die Kosten- und Leistungsrechnung.⁶³ Der Kosten- und Leistungsrechnung als Grundlage der Budgetierung kommt der zentrale Stellenwert für die wirtschaftliche Leistungs-/Produkt-Maßnahmenrealisation zu. Die summierten Minimalkosten (Plankosten) für die Produkte einer organisatorischen Budgeteinheit bestimmen deren globale Budgets für die jeweilige Haushaltsperiode. Hier drängt sich auf, dass auf dieser Ebene auch das im privatwirtschaftlichen Sektor praktizierte Target-Costing⁶⁴ und die Prozesskostenrechnung zur Anwendung kommen.

⁵⁹ Wie beispielsweise bei Vorlage der Eröffnungsbilanz des Bundeslandes Hessen Ende 2009, mit einem negativen Eigenkapital in Höhe von nahezu der Hälfte der Bilanzsumme.

⁶⁰ Vgl. bspw. *Thieme* (2008).

⁶¹ Vgl. *Berens* u.a. (2005; 2008).

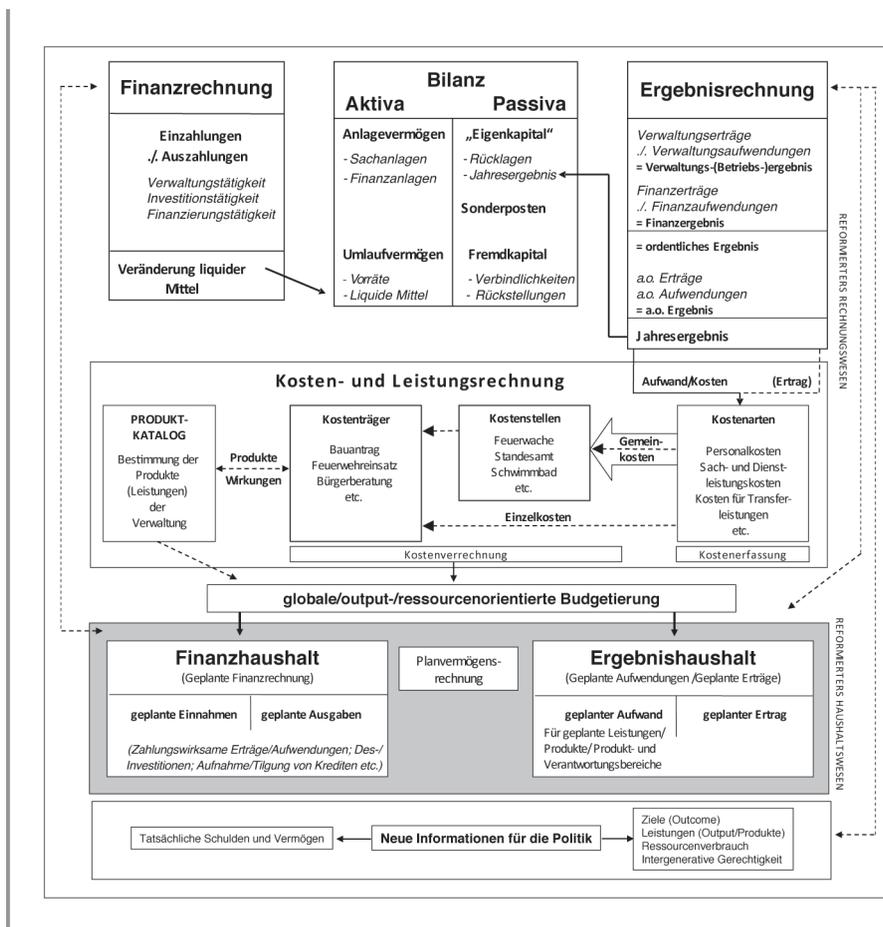
⁶² Dabei ist der Planvermögensrechnung unter Transparenz- und Steuerungsgesichtspunkten lediglich eine nachgeordnete Bedeutung beizumessen.

⁶³ Vgl. *Rieder/Schedler* (2004); *Buchholz* (2001).

⁶⁴ Vgl. *Horváth* (1993).

In der Kosten- und Leistungsrechnung finden zwar auch die Leistungen als Kostenträger Berücksichtigung. Gleichwohl befindet sich die Leistungserfassung und -rechnung trotz KLR, Produktkatalogen und produktorientierter Budgetierung sowohl theoretisch als auch praktisch im öffentlichen Sektor bisher erst noch in einem frühen Entwicklungsstadium.⁶⁵ Insgesamt liegt in der konzeptionellen Weiterentwicklung der Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen und deren tatsächlichen Nutzung für Entscheidungen als Teil der IVR ein maßgeblicher Forschungs- und Handlungsbedarf.

Abbildung 4: Integrierte Verbundrechnung



Quelle: Budäus/Hilgers (2009)

⁶⁵ Vgl. Hilgers (2008).

Die isolierte Betrachtung nur einer Ebene der IVR, also der Planung oder der Rechnungslegung, ist weder sinnvoll noch konzeptionell vertretbar, wie schon allein die skizzierte Schnittstellenfunktion der KLR zwischen Ist-Rechnung und Budgetierung verdeutlicht. Von besonderem Gewicht ist zudem die Tatsache, dass 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 dem Ergebnishaushalt und der Ergebnisrechnung durch die Einbeziehung der in der Haushaltsperiode nicht zahlungswirksamen Aufwendungen der systemimmanenten Tendenz des klassischen kameralen Systems zur Ausweitung des Abgabenstaates und öffentlicher Verschuldung entgegengewirkt und darüber informiert, inwieweit der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen wird. Ist der Ergebnishaushalt einer Haushaltsperiode ausgeglichen, d.h. sind die Aufwendungen durch die Erträge abgedeckt, werden die folgenden Generationen (Perioden) durch die jetzige Generation (Periode) nicht belastet.

Die für eine Gesellschaft zentrale Frage nach der Generationengerechtigkeit lässt sich somit methodisch vergleichsweise einfach kontrollieren, indem sie auf Basis der IVR als „Periodengerechtigkeit“ definiert wird. Bei einem dauerhaft ausgeglichenen Ergebnishaushalt wäre die Generationengerechtigkeit gewährleistet.⁶⁶ Dass bei diesem System in der Praxis nicht alle Elemente gleichzeitig implementiert werden können, rechtfertigt lediglich eine sukzessive Vorgehensweise und ein entsprechendes konzeptionelles Vorgehensmodell, nicht aber den Verzicht auf die Einführung eines leistungsfähigen operativen Gesamtsystems eines integrierten und synchronisierten Haushalts- und Rechnungswesens.⁶⁷

⁶⁶ Damit wären auch die aufwendigen Ermittlungen von Generationenbilanzen als Grundlage zur Beurteilung der Generationengerechtigkeit nicht mehr notwendig. Vgl. hierzu *Moog/Raffelhüschen* (2013).

⁶⁷ Vgl. hierzu auch *Budäus* (2009).

IV. Pfad und Umsetzungsstand der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in der Praxis

1. Zur allgemeinen Situation

a. Reformpfad

Die praktischen Reformbestrebungen in Deutschland während der vergangenen 25 Jahre zeigen, wenn auch mit unterschiedlichen Intensitäten im Zeitablauf, dass die Erneuerung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf allen drei Ebenen des föderalen Systems grundsätzlich als notwendig angesehen und inzwischen auch weitgehend akzeptiert wird. Dabei richtete sich die Reform zunächst ganz überwiegend auf das Rechnungswesen mit einer Reihe von systematischen Vermögensrechnungen für einzelne Gebietskörperschaften.⁶⁸ So wurde bereits Anfang der 1990er Jahre rückwirkend für das Haushaltsjahr 1990 (*Lüder/Hintzmann*) für das Land Nordrhein-Westfalen eine Vermögensrechnung erstellt, mit dem Ergebnis eines negativen Eigenkapitals von 100,7 Mrd. DM. Für das Jahr 2004 wurde eine modellhafte Bilanz für die Bundesebene vorgelegt, mit einer Überschuldung von 1,3 Bill. €. Die hiermit erstmals systematisch und beispielhaft dokumentierte Transparenz der tatsächlichen Überschuldungen dürften allerdings die Reformbereitschaft insbesondere der stark verschuldeten Gebietskörperschaften eher negativ beeinflusst haben. Es folgten dann im Jahr 2006 die Eröffnungsbilanz von Hamburg mit einem Eigenkapital von 4 Mrd. € (bei einer Bilanzsumme von ca. 50 Mrd. €) und 2009 von Hessen mit einem negativen Eigenkapital von 57 Mrd. € (bei einer Bilanzsumme von ca. 88 Mrd. €).

Die notwendige Anpassung des Haushaltsrechts⁶⁹ an die Reformbedarfe in Deutschland erfolgte nur schrittweise und in einem mühsamen Prozess der Überwindung von Widerständen auf der politischen und administrativen Ebene, eine Entwicklung, die sich zurzeit auf EU-Ebene fortsetzt. So war der erste Schritt die Novellierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes durch das Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz vom 22.12.1997. Hiermit wurden eine höhere Flexibilität der Mittelbewirtschaftung und die Möglichkeiten der Einführung einer Kosten- und Leistungsrechnung sowie der leistungsorientierten Strukturierung der Haushalte geschaffen, ohne jedoch

⁶⁸ Vgl. hierzu im Einzelnen *Wirtz* (2008), 76, und die dort angegebene Literatur.

⁶⁹ Hierzu zählen das am 1.1.1998 in Kraft getretene Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz (BGBl. I, 3251, BT-Drucks. 13/8293) und das am 1.1.2010 in Kraft getretene Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGRMoG; BGBl. I, 2589; BT-Drucks. 16/12060).

die Kameralistik grundsätzlich in Frage zu stellen. Zwar wurde zusätzlich ermöglicht, das Ressourcenverbrauchskonzept auf Basis der Doppik einzuführen, allerdings musste parallel dazu die Kameralistik beibehalten werden. Die Kameralistik sollte grundsätzlich erhalten bleiben und lediglich ergänzt werden. Von daher war das Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz „... nur ‚ein halber Schritt‘ in die richtige Richtung, und Innovationen im staatlichen Haushalts- und Rechnungswesen erschwert(e) es eher, statt sie zu fördern.“⁷⁰ Die erneuten Bemühungen der Länder Hamburg und Hessen, über eine Initiative im Bundesrat diese „vertane Chance“ (*Lüder*) zu korrigieren, sind im Jahr 2006 ebenfalls gescheitert.

Erst mit dem Haushaltsgrundsätzmodernisierungsgesetz von 2010⁷¹ ist es gelungen, die gesetzlich vorgeschriebene Doppelgleisigkeit von Kameralistik und Doppik zu beseitigen. Faktisch hatte dieser Beschluss aber so gut wie keine neue Impulswirkung außerhalb der ohnehin reformengagierten Bundesländer. Im Gegenteil: Unmittelbar darauf versagte der Haushaltsausschuss des Bundestages dem Finanzministerium die notwendigen Mittel, um das relativ fortgeschrittene Reformprojekt „Moderne Kameralistik“ weiter voranzubringen – wiederum ein für den gesamten Modernisierungsprozess in Deutschland eher negatives Signal.

Trotz der zögerlichen und relativ unverbindlichen Unterstützung auf staatlicher Ebene bis hin zu taktischen Verzögerungen hat sich gleichwohl eine Vielzahl von Reformprojekten durchgesetzt, wenn auch zum Preis einer inzwischen sehr heterogenen Landschaft des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. So finden sich inzwischen in der Verwaltungspraxis zahlreiche Elemente des aufgezeigten konzeptionellen Bezugsrahmens und dessen operativer Umsetzung. Aufgrund der „vor Ort“ unmittelbar spürbaren Reformtreiber in Form der Defizite der Kameralistik und der wachsenden Verschuldungsproblematik, aber auch der vergleichsweise weit vorangeschrittenen internationalen Entwicklung ist fast jede der ca. 14.000 Gebietskörperschaften in Deutschland seit den 1990er Jahren mehr oder minder stark mit der Reform ihres Haushalts- und Rechnungswesens befasst bzw. in den letzten Jahren befasst gewesen. Sei es, dass es um die Einführung globaler Bud-

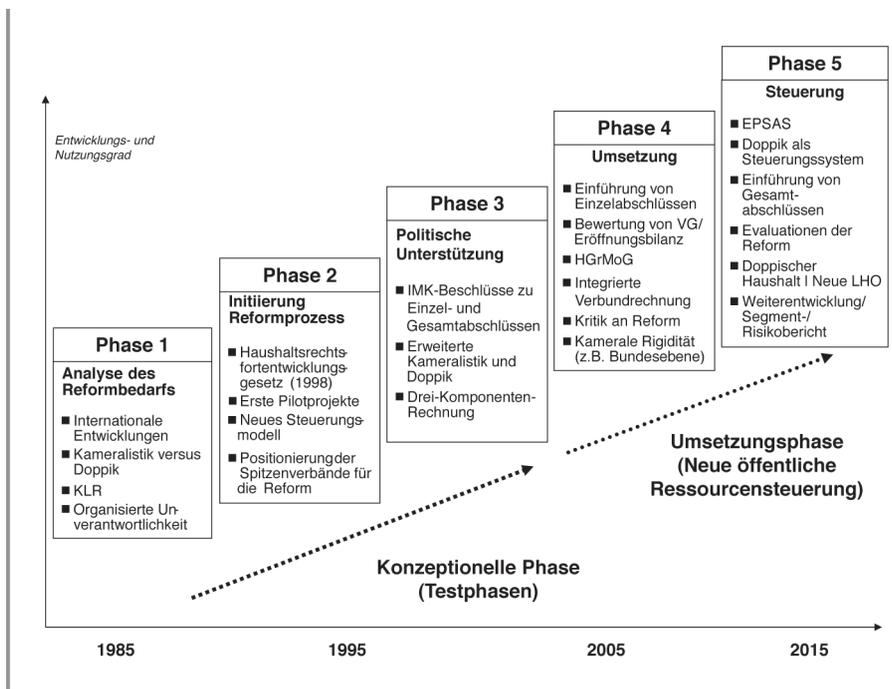
⁷⁰ *Lüder* (2001), 19; s. dazu auch *Lüder* (1999).

⁷¹ Der Stellenwert, der dieser Änderung seitens des Parlaments beigemessen wird – immerhin handelt es sich um eine „revolutionäre“ Änderung des Budgetrechts der Legislative –, zeigt sich darin, dass es keine Diskussion dieses Gesetzes im Plenum des Parlaments gegeben hat, sondern die Positionen der Bundestagsfraktionen lediglich zu Protokoll gegeben wurden.

gets geht und/oder Produktkataloge, Performance Management und wirkungsorientierte Verwaltungsführung, KLR, Kennzahlensysteme bis hin zur partiellen oder auch vollständigen Implementierung der IVR. Eine gewisse Gemeinsamkeit bestand/besteht darin, dass vor allem eine stärkere Berücksichtigung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs für die zukünftige Ausgestaltung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens geboten ist.

Daneben bestimmten und bestimmen mit unterschiedlicher Intensität eine größere Flexibilität bei der Mittelbewirtschaftung und die Einbeziehung der Leistungsseite die Diskussion und praktischen Reformbemühungen. Legt man diese in der Reformpraxis über die gesamte Bundesrepublik auf den drei föderalen Ebenen Bund, Länder, Kommunen verstreuten einzelnen Reformelemente zu Grunde, so lässt sich insgesamt durchaus eine gewisse positive Entwicklungslinie als Reformpfad erkennen (Abb. 5).

Abbildung 5: Entwicklungspfad der Reformpraxis



Quelle: Budäus/Hilgers (2013a)

So positiv diese an Einzelfällen belegbare grundsätzliche Bereitschaft zu den notwendigen Reformen auch sein mag, so bleibt die derzeitige Gesamtsitua-

tion gleichwohl ausgesprochen unbefriedigend und problematisch. Denn es existieren keine einheitlichen Festlegungen verbindlicher, von allen Gebietskörperschaften einzuhaltender Mindeststandards für das zukünftige Haushalts- und Rechnungswesen. Vielmehr wurde durch die Tendenz zu einer Reformbeliebigkeit und vor allem durch die Kodifizierung der Wahlmöglichkeit zwischen einem kameralen System und einem auf der Periodenrechnung basierenden doppischen System im Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HGrMoG), aber auch in den Beschlüssen der Innenministerkonferenz von 2003, die Grundlage für eine sehr heterogene Entwicklung in Deutschland gelegt. Das Ergebnis ist ein bunter Flickenteppich der unterschiedlichsten Reformbestrebungen und Schwerpunktsetzungen.

Diese Situation ist neben dem Föderalismus und einer immer noch starken „Persönlichkeitskomponente“ des Reformengagements wohl auch einem nicht unerheblichen politischen Interesse geschuldet, institutionelle Transparenz im Haushalts- und Rechnungswesen über die tatsächliche finanzwirtschaftliche Situation und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch eher zu verhindern. Denn institutionelle Transparenz über die tatsächliche finanzwirtschaftliche Situation einer Gebietskörperschaft müsste in zahlreichen Gebietskörperschaften⁷² zu einem grundlegenden Politikwechsel in Richtung eines konsequenten Schuldenabbaus und einer Haushaltssanierung führen. Ein derartiger Politikwechsel ist aber bisher nicht erkennbar. So wurde auch bei der Novellierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes eine faktische Konterkarierung dessen Funktion billigend in Kauf genommen. Statt eine Mindestvereinheitlichung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland durch dieses Rahmengesetz zu gewährleisten, wurde faktisch eine heterogene Entwicklung kodifiziert. Entsprechend hat sich auf staatlicher Ebene neben dem Bund auch die überwiegende Zahl der Länder bisher gegen einen grundlegenden Wechsel des Rechnungssystems entschieden. Gleichzeitig schreiben diese Länder aber überwiegend ihren Kommunen inzwischen gesetzlich vor, ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen zu praktizieren. Dabei führt die generelle Vorgabe einer Standardisierung des Rechnungsstils nun aber nicht einmal zu einer Vereinheitlichung zumindest des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. Es fehlt nach wie vor an der Anwendung von einheitlichen Standards für Ansatz und Bewertung der im doppischen System verwendeten Rechnungsgrößen.⁷³

⁷² Vgl. hierzu etwa für die kommunale Ebene *Burth/Geißler/Gnädiger/Hilgers* (2013).

⁷³ Vgl. hierzu *Mühlenkamp/Glückner* (2009).

b. Unterschiedliche Reformschwerpunkte

aa. Ressourcenorientierte Ansätze

(1) Partielle Reform des Haushalts- und Rechnungswesens durch Organisationsreform

Versucht man einmal, die heterogenen Ausrichtungen und voneinander weitgehend unabhängigen Schwerpunkte der Reformaktivitäten der vergangenen 25 Jahre in Deutschland zu strukturieren und ihren aktuellen Stellenwert zu beurteilen, so können inhaltlich im Wesentlichen drei unterschiedliche, die Diskussion und Entwicklung bestimmende Bereiche unterschieden werden:

- ressourcenorientierte Reformansätze;
- Flexibilisierung der Mittelbewirtschaftung;
- Ansätze zur Leistungs- und Ergebnisorientierung.

Dabei liegen der Ausgangspunkt und zugleich der bisherige Schwerpunkt der Reform auf Ansätzen zur Erfassung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs. Diese lassen sich wiederum in drei Kategorien unterteilen:⁷⁴

- partielle Reform des Haushalts- und Rechnungswesens durch Organisationsreform;
- erweiterte Kameralistik;
- doppisches Haushalts- und Rechnungswesen.

Die organisatorische Verselbständigung einzelner Bereiche öffentlicher Aufgabenwahrnehmung kann als erster Reformansatz für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen angesehen werden. Die Ausgliederung einzelner Aufgabenfelder aus der Verwaltung in Form rechtlich unselbständiger oder selbständiger Einheiten führte zu einer Ausgliederung aus dem kameralen Verwaltungshaushalt und einer rechnungsmäßigen Eigenständigkeit i.d.R. durch Ausstattung mit einem kaufmännischen Rechnungswesen. Beispiel hierfür sind die Eigenbetriebe auf kommunaler Ebene bzw. die LHO- und BHO-Betriebe auf Staatsebene⁷⁵ sowie die Eigengesellschaften. Ein ganz wesentliches Argument für die Begründung derartiger Ausgliederungen war die Unzulänglichkeit des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, bestimmte Aufgaben wirtschaftlich bzw. kostendeckend (eigenwirtschaftlich)

⁷⁴ Vgl. hierzu *Lüder* (2001).

⁷⁵ Vgl. hierzu § 26 der Landshaushaltsordnungen bzw. der Bundshaushaltsordnung.

wahrnehmen zu können. Insofern wirkt die Organisationsreform auch in die beiden übrigen Bereiche (Flexibilisierung und Einbeziehung der Leistungsseite). Als Folgeproblem stellte sich allerdings eine organisatorische und finanzwirtschaftliche Fragmentierung und Unübersichtlichkeit der einzelnen Gebietskörperschaft ein, die nach Verfahren zu einer (Re-)Konsolidierung verlangt. Die Einforderung eines Gesamtabschlusses als öffentlicher Konzernabschluss ist die Konsequenz dieser Entwicklung.

Die aktuelle Bedeutung dieses Reformkonzepts scheint eher gering. Dies dürfte darin begründet sein, dass jene Aufgabenbereiche, die sich von ihrer Struktur her gut abgrenzen und nach klar zurechenbaren Kosten und Leistungen erfassen und steuern lassen, bereits weitgehend dezentralisiert und verselbständigt sind. So plante beispielsweise allein das Land NRW in den 1990er Jahren, vierzig Behörden in LHO-Betriebe umzuwandeln.⁷⁶ Zudem dürfte die derzeitige Reverstaatlichungs- und Rekommunalisierungsbewegung⁷⁷ einer weiteren Dezentralisierung öffentlicher Aufgabenwahrnehmung eher entgegenwirken.

(2) Erweiterte Kameralistik

Unter grundsätzlicher Beibehaltung des kameralen Rechensystems wird in diesem Ansatz die bisherige Kameralistik nicht in Frage gestellt, aber um eine Kosten- und Leistungsrechnung ergänzt.⁷⁸ Von den Vertretern der erweiterten Kameralistik, teilweise auch als optimierte oder Moderne Kameralistik bezeichnet, wird dieser Ansatz auch als Alternative zu dem das Haushalts- und Rechnungswesen grundlegend erneuernden Reformkonzept der Doppik angesehen. Hieraus erklärt sich dann auch der hohe Stellenwert der Kostenrechnung. Das Problem dabei liegt im Transfer kameraler Größen in Kostengrößen, d.h. in der Umrechnung von Geldverbrauchsgrößen in Ressourcenverbrauchsgrößen und umgekehrt. Hinzu kommt, dass eine flächendeckende Kostenrechnung auch eine flächendeckende Vermögensrechnung erfordert, d.h. faktisch die vollständige Aktivseite einer Bilanz. Berücksichtigt man zudem, dass unter Vernachlässigung von Opportunitätskosten die Kosten aus aufwandsgleichen Kosten bestehen, so wird deutlich, dass eine vollständige Kostenrechnung einer Verwaltung faktisch wesentliche Elemente des doppischen Rechensystems zur Anwendung bringen muss (Bi-

⁷⁶ Vgl. Lüder (2001), 15.

⁷⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen Budäus/Hilgers (2013b).

⁷⁸ Vgl. hierzu bereits Buchholtz (2001).

lanz; Aufwandsrechnung). Von daher ist davon auszugehen, dass die erweiterte Kameralistik, wenn sie denn konsequent und flächendeckend als Ressourcenverbrauchskonzept ausgestattet wird, nur eine (kostenintensive) Übergangslösung zum doppischen Rechensystem ist.

Die erweiterte Kameralistik ist heute formal das vorherrschende Reformelement auf Staatsebene in Deutschland. Es gibt bisher keine fundierten empirischen Studien dazu, inwieweit sie tatsächlich zu höherer Transparenz hinsichtlich des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs und zu einer Verbesserung der Informationsgrundlage der Entscheidungsträger beiträgt. Die scheinbar hohe Akzeptanz lässt sich vermutlich daraus erklären, dass die Kostenrechnung zwar in einer Reihe von Bundesländern flächendeckend vorgeschrieben ist, aber faktisch auf das bisherige öffentliche kamerale Denken und Handeln keinen oder nur einen geringen Einfluss hat. Es ist nicht auszuschließen, dass die erweiterte Kameralistik als Reformkosmetik genutzt wird. Denn Kosten sind in der erweiterten Kameralistik – selbst dann, wenn sie flächendeckend erfasst werden – nur eine additiv dokumentierte Größe und keine systemimmanente Steuerungs- und Sanktionsgröße des Gesamtsystems.⁷⁹ Eng verbunden hiermit ist die Gefahr, dass die KLR primär als verrechnungstechnischer Ansatz zur Ermittlung der Produktionskosten interpretiert wird, unter Vernachlässigung der internen Steuerungsfunktion.⁸⁰ Konkret: Die Zu- und Verrechnung der Kosten steht im Mittelpunkt unabhängig von jedweden Wirtschaftlichkeitsüberlegungen.

(3) Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen

Grundstruktur

Das Doppische Haushalts- und Rechnungswesen als Reformansatz umfasst die (iterative) Einführung der oben dargelegten IVR auf Basis der Doppik als Gesamtsystem, einschließlich der Rechnungslegung, d.h. Ansatz und Bewertung der Rechnungsgrößen, sowie Konsolidierung und Lagebericht. Aus dem doppischen Rechnungsstil folgen eine grundlegend geänderte Struktur und neue Elemente des Haushalts- und Rechnungswesens. Sie bestehen auf

⁷⁹ Für diese These dürfte auch die Tatsache sprechen, dass neun von zehn öffentlichen Großprojekten, für die detaillierte Kostenrechnungen explizit vorgeschrieben sind, gleichwohl kostenmäßig aus dem Ruder laufen. Hieran scheinen sich Verwaltung und Politik trotz aller Empörungsrituale inzwischen gewöhnt zu haben.

⁸⁰ Vgl. *Buchholtz* (2001), 457.

der Planungsebene (Haushaltswesen) im Vermögens-, Ergebnis- und Finanzhaushalt und adäquat auf der Dokumentationsebene (Rechnungswesen) in der Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung.

Bei der Rechnungslegung geht es grundsätzlich um die Regelungen für Ansatz und Bewertung der Rechnungsgrößen in den genannten Elementen sowie Konsolidierung von Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung und den Lagebericht. Unter Einbeziehung der internationalen Entwicklung existieren für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor inzwischen zwei unterschiedliche Referenzmodelle: HGB und IPSAS.⁸¹ Dabei weist das HGB mit seinem Gläubigerschutzprinzip und der Funktion der Ausschüttungsbemessung eine Diskrepanz zu den Zwecksetzungen der öffentlichen Rechnungslegung auf. Diese zielen u.a. auf die Information der zuständigen Entscheidungsträger in Politik und Verwaltungen öffentlicher Gebietskörperschaften ab und 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. Letzterer Zweck steht im Zusammenhang mit der Staatsverschuldung und bezieht sich auf das Problem der Generationengerechtigkeit.

Auch wenn auf nationaler Ebene das HGB inzwischen als Referenzmodell für das öffentliche Rechnungswesen dominiert und im HGrMoG zur Standardisierung auf Staatsebene kodifiziert wurde, gewinnen gleichwohl auf internationaler Ebene zunehmend die IPSAS an Bedeutung. Angesichts der internationalen Entwicklung überrascht daher die eher dogmatische Fixierung des deutschen Gesetzgebers auf das HGB. Geboten wäre eine systematische Überprüfung der einzelnen Ansatz- und Bewertungsregeln sowohl des HGB als auch der IPSAS hinsichtlich ihrer Kompatibilität mit den Zwecksetzungen des öffentlichen Rechnungswesens.⁸² Dies wäre auch insofern notwendig, da zum einen auf internationaler Ebene der IPSAS-Board seine Emp-

⁸¹ Vgl. *Srocke* (2004); *Vogeloth/Poullie* (2007); *Bolsenkötter* (2007).

⁸² Vgl. *Lüder* (2009); *Berens* u.a. (2005).

fehlungen nicht mehr (wie in der Vergangenheit⁸³) nur aus den IFRS/IAS für den privatwirtschaftlichen Bereich ableitet, sondern als Grundlage für den öffentlichen Sektor inzwischen ein eigenständiges „Conceptual Framework“ erarbeitet hat.⁸⁴ Zum anderen orientieren sich neben bspw. der Schweiz und Österreich mittlerweile mehr als 80 Länder bei der Reform ihres staatlichen Rechnungswesens an den IPSAS. Unbestritten ist allerdings, dass mit der strengen Anbindung an das HGB eine starke Standardisierungsrichtung vorgegeben wird. Inwieweit dieser „Wert an sich“ nicht auch durch das im neuen HGrG vorgesehene Standardisierungsgremium hätte erreicht werden können, unter Vermeidung der mit der jetzigen Praxis verbundenen Nachteile, muss offenbleiben.

⁸³ Probleme ergaben sich daraus, dass die IPSAS konzeptionell zunächst nicht aus den Rechnungszwecken der öffentlichen Rechnungslegung abgeleitet wurden (Streim (2007); Adam (2004)). Vielmehr orientierten 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 (*Vogeloth/Dörschell/Viehweger* (2007)). Anschließend hat sich das Board mit jenen Themen befasst, für die noch keine IAS existierten oder die sich – bezogen auf die Kernserie – als problematisch erwiesen. Dies gilt insbesondere für die Berichterstattung über den Haushalt, die im Jahr 2006 verabschiedeten IPSAS 24 geregelt ist. Aus der Grundorientierung der IPSAS an den IAS/IFRS erklärt sich auch 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, was auch die aktuelle Diskussion um die IPSAS als Referenzsystem der EPSAS verdeutlicht.

⁸⁴ Obwohl hinreichende Aufforderungen zu einer Mitarbeit hieran ergangen sind, scheinen die deutschen, den nationalen Reformprozess beeinflussenden Institutionen nach wie vor an der internationalen Entwicklung wenig interessiert. So stellte der Präsident des Bundesrechnungshofs, *D. Engels*, jüngst in einem Interview der Wirtschaftswoche (Nr. 10, 1.3.2014, 26 f.) fest: „Die nationalen Haushalte sollen nicht mehr nach der alten Kameralistik geführt werden. Brüssel will eine kaufmännische Bilanzierung – allerdings nicht nach deutschem Handelsgesetzbuch, sondern nach Standards und Wünschen der EU-Kommission. Merkwürdigerweise interessiert das kaum jemanden in Berlin. Wir müssen uns aber fragen: wäre diese Reform gut für uns?“.

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 verselbstständigte öffentliche Einheiten ganz bewusst als Schattenhaushalte geschaffen oder genutzt, um die Vermögens- und die Finanzlage der Gebietskörperschaft zu verschleiern. Nur durch einen die Einzelabschlüsse konsolidierenden Gesamtabschluss lässt sich das entscheidende Ziel der Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens erreichen: Die Rückgewinnung eines der Realität entsprechenden „Bildes der finanziellen Gesamtlage“⁸⁵ einer Gebietskörperschaft. Von daher ist die Notwendigkeit eines konsolidierten Gesamtabschlusses in der Fachdiskussion und der Praxis seit Beginn der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens unstrittig. Die vorherrschenden dezentralen Organisationsstrukturen in den Gebietskörperschaften werden wie privatwirtschaftliche Konzerne interpretiert, insbesondere auf kommunaler Ebene.⁸⁶ Soweit hierfür ein Gesamtabschluss nicht existiert, führt dies zwangsläufig zu Fehlentscheidungen der zuständigen Entscheidungsträger in Rat und Verwaltungen bzw. bei Exekutive und Legislative sowie zu Fehlinformationen gegenüber Bürgern und Öffentlichkeit.⁸⁷ Dies ist inzwischen anschaulich am Beispiel der Schuldensituation der Kommunen (pro Einwohner) in den einzelnen Bundesländern verdeutlicht worden.⁸⁸ Konsolidiert man die Schulden der dezentralen Einheiten mit denen der Kernverwaltung, so erhöht sich die tatsächliche Verschuldung der Kommunen teilweise auf das Vierfache.

Je stärker der Dezentralisierungs- und Ausgliederungsgrad ist, desto höher ist die Diskrepanz zwischen den im Einzelabschluss der Kernverwaltung

⁸⁵ Vgl. Lüder (2001).

⁸⁶ Die Kennzeichnung einer Gebietskörperschaft als „Unternehmen“ oder „Konzern“ ist heute häufige Praxis. So bezeichnet etwa die Freie und Hansestadt Hamburg ihren Gesamtabschluss explizit als Konzernabschluss.

⁸⁷ Politiker dürften dazu neigen, Entscheidungen unter unvollständiger Information hinsichtlich der tatsächlichen ökonomischen Konsequenzen im Vergleich zu möglichst vollständigen Informationen zu präferieren. Dies erklärt möglicherweise auch ganz wesentlich den unzureichenden Zugang von Politik zu einem reformierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen.

⁸⁸ Vgl. Junkernheinrich/Mikosatt (2008); Gnädiger/Hilgers (2010).

ausgewiesenen Kapitalmarktschulden und der konsolidierten Gesamtverschuldung der Kommune. Ohne eine Konsolidierung der Einzelabschlüsse von Kernverwaltung und dezentralen Einheiten besteht die Gefahr und Tendenz, dass durch Organisationspolitik bewusst oder unbewusst Intransparenz über die (tatsächliche finanzielle) Gesamtsituation herbeigeführt wird.⁸⁹ Je stärker die Dezentralisierung mit heterogenen Rechtsformen der einzelnen Einheiten ist,⁹⁰ desto intransparenter stellt sich die tatsächliche finanz- und leistungswirtschaftliche Situation einer Gebietskörperschaft als Ganzes dar. Eine mit Flexibilität und Effizienz für die einzelne öffentliche Einheit begründete Dezentralisierungsstrategie geht ohne Gesamtabschluss zu Lasten der notwendigen Transparenz über die Gesamtentwicklung und damit auch zu Lasten der Gesamtsteuerungsfähigkeit von Kommunen. So ist letztlich die Gesamtverantwortung von Rat und Verwaltungsleitung nicht in Einklang zu bringen mit einem Informationssystem, das für die Wahrnehmung dieser Verantwortung nur unzureichende Informationen zur Verfügung stellt.

Lagebericht

Aus der starken Anlehnung an das HGB resultiert folgerichtig, dass der Jahresabschluss (sowohl als Einzelabschluss als auch als Gesamtabschluss) um einen Anhang zur Bilanz und einen Rechenschafts- bzw. Lagebericht zu ergänzen ist, wobei sich die inhaltlichen Vorgaben zum Anhang und zum Lagebericht teilweise in den einzelnen Bundesländern überschneiden.⁹¹ Der La-

⁸⁹ Ein anschauliches Beispiel hierzu auf Bundesebene ist die Diskussion um die Fehlinterpretationen einer angeblichen Tilgung des Erblastentilgungsfonds Anhang des Jahres 2008. Vgl. hierzu *Budäus/Gnädingler/Junkernheinrich* (2009).

⁹⁰ Für einen organisatorischen und rechentechnisch eigenständigen Aufgabenträger wird hier in Anlehnung an *Srocke* (2004; 2007) und an die internationale Terminologie der Begriff „öffentliche Einheit“ empfohlen und verwendet. Das Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ sieht ebenfalls Probleme im gemeindehaushaltsrechtlich vorgegebenen Begriff „dezentraler Aufgabenträger“ und wählt deshalb den betriebswirtschaftlichen Begriff des „Betriebes“. Aber auch dieser Begriff ist nicht hinreichend, zumal er die Konsolidierung von Betrieben bzw. von Einheiten mit Betriebscharakter assoziiert. In der Betriebswirtschaftslehre wird unter „Betrieb“ ein Produktionsbetrieb im weitesten Sinne verstanden. Im öffentlichen Bereich hingegen müssen z.B. auch bestimmte Sondervermögen ohne materiellen Betriebscharakter konsolidiert werden, so etwa die Ausgliederung der gesamten Schulden in ein gesondertes rechtlich selbständiges Sondervermögen einer Gebietskörperschaft. Von daher scheint der Begriff der öffentlichen (Organisations-)Einheit zweckmäßiger.

⁹¹ Vgl. hierzu im Einzelnen *Fudalla/Schwarting* (2009).

gebericht soll mit seinem Bericht über das Berichtsjahr als Kernstück ein wahrheitsgemäßes aktuelles Bild der wirtschaftlichen Situation, speziell jener der Finanzen der Gebietskörperschaft, geben. Zudem soll er die angestrebten und realisierten Maßnahmen und Leistungen in den wesentlichen Politikfeldern in objektiver Weise transparent machen. Im Einzelnen sind die jeweiligen Ziele, Zielerreichungsgrade und Schlüsselkennzahlen aufzuzeigen.⁹² So müssen die Kommunen bspw. in NRW im Lagebericht konkrete Kennzahlen zur Gesamtsituation (Aufwandsdeckungsgrad, Eigenkapitalquoten, Fehlbetragsquote⁹³), zur Vermögenssituation (Infrastrukturquote, Abschreibungsintensität, Drittfinanzierungsquote, Investitionsquote), zur Finanzlage (Anlagendeckungsgrad, (dynamischer) Verschuldungsgrad, Verbindlichkeitsquote) und zur Ertragslage (Steuerquote, Zuwendungsquote, Personalintensität, Sach- und Dienstleistungsintensität) vorlegen.

Des Weiteren soll der Lagebericht aktuelle, bisher im Haushaltsjahr nicht berücksichtigte Entwicklungen im Sinne eines Nachtragsberichts dokumentieren. Schließlich sind Risiken und Chancen zu dokumentieren, ein Sachverhalt, der seitens der Gebietskörperschaften noch erhebliche Lernprozesse erfordert. Auch wenn bisher noch zu geringe konkrete Erfahrungen mit dem Lagebericht vorliegen und zudem dessen Ausgestaltung in den einzelnen Bundesländern noch sehr unterschiedlich geregelt ist, so lässt sich gleichwohl festhalten, dass die Kommunen hier ein innovatives Gestaltungsfeld bearbeiten müssen, das bisher nicht gekannte Informations- und Steuerungspotenziale in sich birgt. Letztere liegen insbesondere in regionalen und überregionalen Vergleichen wesentlicher Kennzahlen mit entsprechenden Konsequenzen bei unterschiedlichen Ausprägungen. Der Steuerungsgewinn hierbei resultiert weniger aus den Unterschieden in der Höhe der erfassten Kennzahlen, sondern aus den damit verbundenen Begründungszwängen und Ursachenanalysen. Insofern stellt der Lagebericht bei konsequenter Ausgestaltung und Nutzung ein ganz wesentliches Kommunikationsinstrument zur Rationalisierung von Entscheidungen in Politik und Verwaltungen dar.

Praktische Bedeutung und Einschätzung

Sowohl die internationale, speziell die europäische Entwicklung als auch die Einschätzung der nationalen Praxis machen deutlich, dass es sich beim

⁹² Zur konkreten Ausgestaltung *Fudalla/Schwarting* (2009).

⁹³ Anteil eines negativen Jahresergebnisses an der (speziell für NRW geltenden) Ausgleichsrücklage und der allgemeinen Rücklage.

doppischen Haushalts- und Rechnungswesen um ein zukunftsweisendes Reformkonzept handelt. Dieses gilt es als flächendeckenden Ansatz auf nationaler Ebene weiterzuentwickeln und mit der internationalen Entwicklung zu harmonisieren. Denn auf internationaler Ebene setzt sich die Doppik als „Accrual Accounting“ immer stärker durch. Gleichzeitig isoliert sich Deutschland in Europa mit der anhaltenden Dominanz der Kameralistik auf Staatsebene und weist hier inzwischen weitgehend ein „Alleinstellungsmerkmal“ auf.⁹⁴

Auf kommunaler Ebene scheint sich die Doppik zunehmend als richtungsweisender Reformansatz durchzusetzen und ist als solcher inzwischen auch in der Praxis akzeptiert. So zeigen die Ergebnisse jüngerer empirischer Studien zum Nutzen der Doppik⁹⁵, dass die Doppik-Einführung – jenseits aller Anfangsschwierigkeiten und notwendiger Lernprozesse im Umgang mit diesem Konzept – zu einer wesentlichen Informationsverbesserung und geänderten Problemwahrnehmung und Analyse der öffentlichen Ressourcensteuerung führt. So nehmen die Kämmerer im Bereich der Generationengerechtigkeit eine deutliche Verbesserung im Vergleich zur Kameralistik wahr. In Haushaltsdebatten ist die Ausgeglichenheit des ordentlichen Ergebnisses die zentrale Kenngröße zur Beurteilung der Generationengerechtigkeit der Haushaltswirtschaft. Entsprechend orientieren sich die aktuellen unterschiedlichen Programme zur Sanierung überschuldeter Kommunen einzelner Bundesländer – im Gegensatz zur Staatsebene⁹⁶ – auch nicht mehr an kameralen Daten, sondern sehr stark an der Entwicklung des Ergebnishaushalts und einzelner Größen im Vermögenshaushalt im Zeitablauf.⁹⁷ Fortschritte im Vergleich zum kameralen System werden ferner hinsichtlich der Qualität von Finanzinformationen wahrgenommen. So wird die Entscheidungsrelevanz doppischer Informationen ausgesprochen positiv beurteilt. Verbesserungen werden auch im Bereich der Transparenz identifiziert. Eine deutliche Mehrheit der Kämmerer ist der Ansicht, dass die finanzielle Lage einer Kommune durch die Doppik transparenter wird. Vom Gesamt-/Konzernab-

⁹⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen Ernst & Young (2012).

⁹⁵ Vgl. KGSt (2008); Deutscher Städtetag/PWC (2011); *Burth/Hilgers* (2012; 2014).

⁹⁶ So wurde bei der Einführung der Schuldenbremse selbst bei jenen Ländern, die sich für die Einführung der Doppik entschieden haben, eine doppische Schuldenbremse nicht diskutiert, geschweige denn in den politischen Entscheidungsprozess eingebracht.

⁹⁷ Siehe beispielhaft: *Hilgers/Burth* (2011).

schluss erwarten sich die Kämmerer eine bessere Gesamtsicht auf den Konzern Kommune, insbesondere bezüglich Schulden und Vermögen.⁹⁸

bb. Flexibilisierung der Mittelbewirtschaftung

Die Flexibilisierung der Ressourcensteuerung ist eines der frühen Reforminstrumente in Deutschland.⁹⁹ Hierbei ging es zunächst darum, die ökonomischen Dysfunktionalitäten der aus dem Budgetrecht der Legislative erklärbar (strengen) zeitlichen und sachlichen Zweckbindung der Haushaltsmittel abzubauen. Das sogenannte „Dezemberfieber“, verursacht durch eine mangelnde Übertragbarkeit von Mitteln auf die nächste Haushaltsperiode, ist das wohl anschaulichste, hinreichend bekannte Beispiel für die Diskrepanz zwischen den auf das Budgetrecht der Legislative ausgerichteten haushaltsrechtlichen Regelungen und einer effizienten Ressourcensteuerung. Durch sukzessive Ausdehnung der Übertragbarkeit und Deckungsfähigkeit der Mittel entwickelte sich das Konzept der Globalbudgetierung, teilweise verbunden mit zusätzlichen Anreizen für die Budgetverantwortlichen. Letztere bestehen darin, einen bestimmten Anteil eingesparter Mittel den Budgetverantwortlichen für eigene in ihrem Verantwortungsbereich liegende Verwendungsentscheidungen zu überlassen. Hierdurch werden nicht nur die bisherigen strengen Vorgaben der zeitlichen und sachlichen Zweckbindung und die daraus resultierenden ökonomischen Ineffizienzen zumindest teilweise abgebaut, sondern auch die Budgetverwaltung wird vereinfacht.¹⁰⁰ Die Vielzahl von Einzeltiteln wird zu einer vergleichsweise geringen Zahl veranschlagter Globalbudgets reduziert. Der positive Effekt liegt generell in der Flexibilisierung, d.h. die Budgetverantwortlichen können schnell und unmittelbar auf vorher nicht erkennbare Umfeldänderungen reagieren und mögliche Prioritätenverschiebungen bei dem Leistungsprogramm vornehmen. Je nach Anordnung des Globalbudgets innerhalb der Produkthierarchie (z.B. Produktebene – Produktgruppenebene – Politikfeldebene) bestimmt sich der je-

⁹⁸ Vgl. die Ergebnisse einer bundesweiten Kämmerer-Umfrage 2012 aller Landkreise und aller Städte und Gemeinden ab 20.000 Einwohnern in Deutschland. Insgesamt sind 1.006 Fragebögen versendet worden. Bei 423 auswertbaren Fragebögen ergibt sich eine Rücklaufquote von 42,0 %. Von den teilnehmenden Kommunen haben 51,1 % bereits die erste Eröffnungsbilanz, 71,8 % einen ersten doppischen Haushaltsplan, 28,4 % einen ersten doppischen Jahresabschluss und 1,9 % einen ersten Gesamt-/Konzernabschluss von der Vertretungskörperschaft feststellen lassen. Vgl. www.doppik-studie.de.

⁹⁹ Vgl. Lüder (2001).

¹⁰⁰ Vgl. hierzu auch Seiwald u.a. (2013), 50 ff.

weilige Flexibilisierungsgrad. Hinzu kommt, dass der Flexibilisierungsgrad über die Periodengrenzen durch Rücklagenbildung erhöht werden kann.

Probleme können sich allerdings dann ergeben, wenn eine Ressourcen einsparende Prioritätenverschiebung innerhalb eines Leistungsprogramms und/oder eine Qualitätsabsenkung zur politisch nicht gewollten Konsequenz der Kompetenzverlagerung von der Legislative auf die Exekutive führen. Gleiches gilt, wenn aufgrund der globalen Deckungsfähigkeit¹⁰¹ am Anfang der Haushaltsperiode Mittel so bewirtschaftet werden, dass später nicht mehr hinreichend Ressourcen für unabdingbare Leistungen zur Verfügung stehen. Hierdurch ließe sich ein Druck auf das Finanzministerium (auf kommunaler Ebene auf die Kämmerei) aufbauen, aus anderen Ressorts zusätzliche Mittel bereitzustellen.

Hieran zeigt sich, dass die Vorteile der Globalisierung erkauft werden mit dem Abbau der „automatisch“ wirkenden Kontrolle der Finanzmittelverwendung durch die Deckungsfähigkeit. Erforderlich ist von daher mit der Globalisierung ein fundiertes internes System der Input- und Outputsteuerung in Form eines leistungsfähigen Finanz- und Leistungscontrollings. Eine diese Funktion wahrnehmende Organisationseinheit hätte der Legislative – bei Bedarf – die dann verfügbaren Informationen über Budgetvollzug und Leistungserstellungsprozess bereitzustellen. Ein derartiges Controlling würde die „Einschränkung“ des Budgetrechts der Legislative durch die Globalisierung kompensieren.

cc. Ansätze der Ergebnis- und Leistungsorientierung

Bei der Leistungs- und Ergebnisorientierung treten Produkte an die Stelle der klassischen inputorientierten Haushaltstitel. Sie stehen für den im produktorientierten Haushalt geplanten Leistungsumfang von Verwaltungen (produktorientierte Haushalte). Ganz im Sinne des 3-E-Modells dienen die Produkte und die hierfür erforderlichen Ressourcen der Erreichung der politisch definierten Ziele einzelner Politikfelder. Die Zielerreichung (Outcome) als Wirkung der Maßnahmen/Produkte (Output) soll somit über die Produkte und gleichzeitig über die Ressourcen (Input) gesteuert werden. Nicht mehr die sachliche Bindung nach Inputzwecken, sondern die sachliche Bindung

¹⁰¹ Globale Deckungsfähigkeit bedeutet eine völlige Aufhebung der klassischen jeweils für einzelne Titel festgelegte Zweckbindung der durch das Parlament bewilligten Mittel.

nach Produkten bzw. Leistungszwecken ist hierbei maßgebend.¹⁰² Dabei ist die Produktorientierung unabhängig von dem Rechnungssystem; sie kann nach § 1a Abs. 1 Satz 2 HGrG sowohl bei einem kameralen als auch bei einem doppischen System zur Anwendung kommen.¹⁰³ Am weitesten entwickelt ist die praktische Anwendung auf der kommunalen Ebene.

2. Entwicklung und Stand der Reformen im föderalen System der Bundesrepublik Deutschland

a. Generelle Reformschwerpunkte

Als Referenzmodell für die Reformpraxis wird idealtypisch generell ein Ressourcenverbrauchskonzept mit Leistungserfassung zu Grunde gelegt, d.h. i.d.R. ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen verknüpft mit einem integrierten Performance-Ansatz.¹⁰⁴ International vollzieht sich dieses Modell etwa in den angelsächsischen Staaten wie Kanada, Australien, Neuseeland und Großbritannien, aber auch in skandinavischen Ländern wie Dänemark und Schweden und nicht zuletzt seit 2013 auch in Österreich. In Deutschland ist das entsprechende Referenzmodell die Integrierte Verbundrechnung.¹⁰⁵

Allerdings fehlt in Deutschland die flächendeckende Orientierung an der Integration der einzelnen Reformelemente zu einem integrierten Gesamtkonzept.¹⁰⁶ Dies resultiert schon daraus, dass auch die Novellierungen des Haushaltsgrundsätzegesetzes nicht auf ein Gesamtkonzept, sondern jeweils nur in einem sukzessiven Prozess auf einzelne Reformelemente wie Produktorientierung, Kosten- und Leistungsrechnungen und später auf die Einführung der staatlichen Doppik abstellten. Demgegenüber stand auf kommunaler Ebene zunächst mit dem Tilburger Modell und dann mit dem Neuen Steuerungsmodell (NSM) durchaus ein Gesamtkonzept im Zentrum. Gleichwohl konzentrierten sich jene die Reformentwicklung zunächst prägenden Beschlüsse der Innenministerkonferenz vom November 2003 ausschließlich auf Empfehlungen zur Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzepts in Form der

¹⁰² Vgl. *Nowak* u.a. (2012), 16.

¹⁰³ Vgl. *Nowak* u.a. (2012), 14.

¹⁰⁴ Vgl. hierzu und zum Folgenden auch *Seiwald* u.a. (2013).

¹⁰⁵ Vgl. hierzu auch *Budäus* (2009).

¹⁰⁶ Vgl. hier das österreichische Reformmodell und dazu *Steger*, in dieser Schrift, S. 77 ff.

Doppik bzw. alternativ hierzu in Form der erweiterten Kameralistik. Zudem waren diese zunächst auch nur bezogen auf die Rechnungslegung und nicht auf die Haushaltsplanung. Die Hinwendung zur Einbeziehung der weiteren Elemente der IVR wie der Planung und des Outputs und damit insbesondere die Bestrebungen zu einer Ergebnisorientierung vollzogen sich in parallelen Schritten eher experimentell. U.a. hieraus erklärt sich, dass in Deutschland zunächst der Reformschwerpunkt ganz maßgeblich auf dem Rechnungswesen lag. Die Diskussion und Entwicklung war durch die Umstellung vom Geldverbrauch auf den Ressourcenverbrauch geprägt und damit letztlich mehr als ein Jahrzehnt durch die dogmatische Auseinandersetzung Doppik versus Kameralistik.

Entsprechend dem Fehlen eines verbindlichen Gesamtkonzepts entwickelte sich auch kein einheitlicher Reformschwerpunkt, vom Rechnungswesen einmal abgesehen. So beschloss z.B. Berlin schon 1994, das NSM auf Bezirksebene einzuführen mit dem Schwerpunkt einer produktorientierten mit einem Benchmarking verbundenen globalen Budgetierung. Die Budgets werden auf Basis der quantitativ und qualitativ geplanten Produkte und des Medians der jeweiligen Produktkosten aller Bezirke in der Vergangenheit festgelegt. Hiermit wurde ein wirksames Anreizsystem für wirtschaftliches Verhalten innerhalb der Bezirksverwaltungen geschaffen, völlig unabhängig davon, dass das Rechnungs- und Planungssystem nach wie vor die Kameralistik ist.

Heute ist die kommunale Ebene in weiten Bereichen durch eine von den Gemeindeordnungen (GO) und Gemeindehaushaltsverordnungen (GemHVO) formal vorgegebene Produktorientierung des Haushalts, dem Produkthaushalt, gekennzeichnet. Am weitesten ist hier NRW mit dem NKF. Auch in den Ländern Hessen, Hamburg und NRW (noch in der Pilotphase) werden inzwischen Produkthaushalte (auf Basis der Doppik) erstellt.

Beim Produkthaushalt wird die klassische am Input orientierte Titelei des Haushalts durch eine Produktstruktur ersetzt, die auf den unterschiedlichen Ebenen unterschiedliche Aggregationsgrade aufweist (Produkte, Produktgruppen und Produktbereiche). Den einzelnen Produkten werden Mittel (i.d.R. auf Basis der Produktkostenrechnung) zugewiesen, die i.d.R. innerhalb einer Produktgruppe deckungsfähig sind. Für die einzelnen Produkte sind vorgegebene Kennzahlen zu ermitteln und der jeweilige Zielbezug auszuweisen. Probleme liegen in der Produktdefinition, die nicht nur Kostenträger sein soll, sondern einen unmittelbaren Leistungs-/Ergebnisbezug darstellen sollte. Unmittelbar hiermit im Zusammenhang steht der Mangel an Konzepten und Erfahrungen eines Performance Management, um einen bü-

rokratischen Prozess der Produktsteuerung zu vermeiden. Zudem stellt sich die Frage, ob der gesamte Haushalt sinnvoll als Produkthaushalt zu konzipieren ist oder ob nicht eher eine Programmorientierung mit politischer Schwerpunktbildung im Vordergrund stehen müsste. So hat Politik nicht selten Schwierigkeiten, bei produktorientierten Haushalten den politischen Gestaltungsspielraum und die Kontrollmöglichkeiten gegenüber Verwaltungen zu erkennen. Dabei liegt das Problem des politischen Gestaltungsspielraums allerdings i.d.R. weniger an der neuen Haushaltsstruktur und Haushaltssteuerung, sondern an der aus Verschuldung und damit verbundenem Kapitaldienst resultierenden abnehmenden Verfügbarkeit von Ressourcen.

Insgesamt lässt sich festhalten, dass zahlreiche Gebietskörperschaften in Deutschland über das Konzept des Produkthaushaltes ihre Mittel formal ergebnisorientiert einsetzen. Allerdings fehlt es faktisch an einem wirksamen Konzept des Kosten- und Leistungsmanagements und wirksamer Kosten- und Leistungskontrolle. Für die Inputseite liefert hier das Benchmarking mit dem Kostenmedian als Grundlage für die Budgetzuweisung in den Berliner Bezirken in gut strukturierten Leistungsbereichen durchaus eine gute Orientierung.

b. Bundesebene

Die Bundesebene war in der Anfangsphase der Reform in Deutschland eher reformresistent. Zwar wurde die Einführung von Kostenrechnungen 1997 in einzelnen Bundesbehörden thematisiert, mit Hilfe von Beratern konzeptionell entwickelt und in ausgewählten Bereichen auch eingeführt, ohne dass allerdings eine grundsätzliche Reform des bisherigen Haushalts- und Rechnungswesens im Sinne der aufgezeigten Ansätze angestrebt wurde.¹⁰⁷ Dies änderte sich durch den zunehmenden Druck der internationalen Entwicklung, der nationalen, besonders der kommunalen Reformbewegung (neues Steuerungsmodell) und der Wissenschaft sowie durch die Empfehlungen des Bundesrechnungshofs zu einem umfassenden Reformprozess auf Bundesebene sowie zu einer föderalen Koordination der Reformen.¹⁰⁸

So wurde im Oktober 2006 die Projektgruppe MHR gegründet, mit dem Auftrag, bis Juni 2009 auf der Grundlage einer Analyse des Reformbedarfs auf Bundesebene und der bisherigen Reformen im In- und Ausland Reformvor-

¹⁰⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen *Buchholtz* (2001).

¹⁰⁸ Vgl. Bundesrechnungshof (2006).

schläge zu entwickeln.¹⁰⁹ Im Juli 2007 entschied sich das BMF für das Konzept „Moderne (erweiterte) Kameralistik“, für das 2008/2009 ein Feinkonzept entwickelt wurde. Kernelemente des „Neuen Bundeshaushalts“ sollten danach ein kameraler Produkthaushalt, die KLR und die Vermögensrechnung sein. Der Haushalt sollte aus einem verbindlichen Produkthaushalt und einem nachgeordneten, nichtverbindlichen titelorientierten Teil bestehen, unter Beibehaltung der bisherigen Gliederung in Gesamtplan, Einzelpläne und Kapitel. Jedes Kapitel sollte aus einem oder mehreren Produkten als neue Ermächtigungsgrundlage bestehen, wobei zur Gewährleistung einer ergebnisorientierten Steuerung jedes Produkt mindestens mit einer Kennzahl zu versehen gewesen wäre. Die KLR sollte flächendeckend eingeführt werden, um die produktorientierte Haushaltsplanung zu unterstützen. Die Vermögensrechnung als drittes Reformelement sollte sich grundsätzlich an den „Standards der staatlichen Doppik“ orientieren, sollte aber ganz bewusst als Abgrenzung zur Doppik nicht in Kontenform, sondern in Staffelform geführt werden. Geplant war eine Testphase ab 2010, Abschluss der Pilotphase 2012 mit anschließend endgültiger Entscheidung im Bundestag und Beginn der Roll-out-Phase ab 2014. Das hier skizzierte Konzept einer Modernen Kameralistik stellte trotz jener der erweiterten Kameralistik anhaftenden systemimmanenten Probleme von Intransparenz und Fehleranfälligkeit gleichwohl wesentliche Fortschritte im Vergleich zur bisherigen Situation dar. Diese beziehen sich auf die Bestrebungen um eine Output- und Ressourcenorientierung sowie auf die Einführung einer vollständigen Vermögensrechnung. Unabhängig von der gewählten Gliederung als Staffelform würden durch den Rückgriff auf die Standards der staatlichen Doppik die notwendigen Voraussetzungen geschaffen, nicht nur ein möglichst vollständiges und der Realität entsprechendes Bild über Vermögen und Schulden zu geben, sondern auch, um in der Kostenrechnung den Ressourcenverbrauch vollständig zu erfassen. Warum allerdings auf eine für eine periodisierte Rechnung notwendige Rechnungsabgrenzung, auf einen (zumindest perspektivischen) Gesamtabschluss (Konzernabschluss) sowie auf einen Lagebericht verzichtet werden sollte, ist dabei nicht erkennbar. Wenn man die Zielsetzung der „Modernen Kameralistik“, Transparenz über die „maßgeblichen Vermögenswerte und Schulden“ zu schaffen, sowie die strenge Orientierung der „staatlichen Doppik“ am HGB zugrunde legt, liegen hier konzeptionelle Probleme. Der Verzicht auf einen Konzernabschluss und damit die Einbeziehung dezentraler Einheiten in die Vermögens- und Schuldendokumentation des Bundes schließt systembedingte Fehlinformationen politisch-administrativer

¹⁰⁹ Vgl. hierzu und zum Folgenden *Suhr* (2010).

Entscheidungsträger und der Öffentlichkeit über die tatsächlichen Schulden auch in Zukunft nicht aus.

Das Projekt MHR wurde allerdings 2010 abgebrochen und dann neu ausgerichtet. Der Haushaltsausschuss war nicht bereit, die für die Fortführung des Projekts notwendigen Mittel zu bewilligen,¹¹⁰ ein für den Reformprozess in Deutschland auf allen Ebenen negatives Signal. Das Problem – vor allem für die Politik – war und ist offensichtlich nicht nur der Zugang zu einer staatlichen Doppik, sondern auch die Ausrichtung des Reformkonzepts auf einen produktorientierten, kameraleen Haushalt. Weder systematische Transparenz noch der Wandel von einem input- zu einem outputorientierten Haushalt ließen sich politisch durchsetzen. So wurde das MHR-Projekt stark „ausgedünnt“ und von Ende 2010 bis Ende 2013 unterhalb der notwendigen Reformbedarfe mit veränderter Zielsetzung fortgesetzt. Jüngst wurde nun der Abschlussbericht vorgelegt¹¹¹ – einschließlich der während des Projektes gewonnenen Einsichten.¹¹²

Die veränderte Zielsetzung und der aktualisierte Auftrag bezogen sich auf die Entwicklung von Ansätzen eines „integrierten Haushalts- und Rechnungswesens“, durch das die Verbindung von kameralem Haushalt und Vermögensrechnung gewährleistet wird. Die Schwerpunkte lagen dabei auf der Standardisierung der Finanzbuchhaltung und der bisherigen KLR als behördeninternes Instrument sowie auf dem Ausbau der Vermögensrechnung. Zudem wurde das Haushaltsaufstellungsverfahren 2012 vom bisherigen „Bot-

¹¹⁰ Die tatsächlichen Motive für die ablehnende Haltung des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages sind wenig transparent. So hatte das BMF zur Begründung seiner Reformstrategie 2009 von Unternehmensberatern eine vergleichende Nutzen-Kosten-Analyse (NKA) von erweiterter Kameralistik und Doppik erstellen lassen. Das zu erwartende Ergebnis war eine eindeutige Vorteilhaftigkeit der erweiterten Kameralistik nach dem Kriterium „Kapitalwert“. Unabhängig von den methodischen Problemen und der daraus resultierenden nur bedingten Aussagefähigkeit dieses „Wirtschaftlichkeitsvergleichs“ (notwendig wäre eine umfassende Nutzenwert-Analyse gewesen) war gleichwohl von vornherein die Notwendigkeit einer Reform unstrittig. Es ging nur um die Legitimation der erweiterten Kameralistik durch diesen Wirtschaftlichkeitsvergleich. Möglicherweise ist die Ablehnung der Fortführung der Reform durch die zuständigen politischen Entscheidungsträger auf den von den Beratern ermittelten negativen Kapitalwert der erweiterten Kameralistik in Höhe von 267 Mio. Euro (für die Doppik lag dieser bei 428 Mio. Euro) zurückzuführen.

¹¹¹ Bundesministerium der Finanzen (2014).

¹¹² S. hierzu die Darlegungen von Nowak (2014).

tom Up“ zum „Top Down“ Verfahren umgestellt. Als ergebnisorientierte Elemente des Haushalts werden in Vorworten für die Einzelpläne Wirkungsziele für einzelne Politikfelder und in Vorbemerkungen zu den einzelnen Fachkapiteln finanzwirksame Schwerpunkte und wesentliche Wirkungsziele genannt.

Top-Down Verfahren und prioritäre Vorgaben von Wirkungszielen sind vor allem im Zusammenhang mit der Schuldenbremse zu sehen.¹¹³ So werden inzwischen auf Vorschlag des Bundesministers der Finanzen seit Aufstellung des Haushaltsplans 2012 für die einzelnen Ministerien Ausgaben- und Einnahmenplafonds festgelegt. Hiermit soll gewährleistet werden, dass die Bundesregierung für die einzelnen Politikbereiche ihre Prioritäten definiert. Dies wiederum soll dazu führen, dass zunächst die mutmaßlichen Bedarfe der Ministerien in den Hintergrund treten und dafür politische Prioritäten unter Berücksichtigung der Haushaltskonsolidierung in den Vordergrund rücken. Damit verbunden ist zugleich die Erwartung, dass bei der anschließenden Mittelbewirtschaftung die Eigenverantwortung in den Ministerien steigt.

Bemerkenswert ist insgesamt, dass der Projektbericht die bisherige Vernachlässigung notwendiger Reformmaßnahmen erkennt. So werden zumindest indirekt die Notwendigkeit der Doppik auf Staatsebene, die Wirkungs- und Ergebnisorientierung und auch eine Offenheit gegenüber den Harmonisierungsbestrebungen auf EU-Ebene (EPSAS) nicht mehr generell ausgeschlossen.¹¹⁴ Es bleibt zu hoffen, dass sich diese Erkenntnisse weiter fortsetzen, auch von der Politik ernsthaft beachtet werden und vor allem zügig die operativen Reformmaßnahmen zu einem geschlossenen Reformkonzept – etwa in Anlehnung an das von Österreich¹¹⁵ – ausgebaut werden.

c. Länderebene

Auf Länderebene weisen die Reformaktivitäten in Richtung einer Integrierten Verbundrechnung ein breites und heterogenes Spektrum aus.

Besonders hervorzuheben sind die Länder Hessen, Hamburg, Bremen und Nordrhein-Westfalen, die sich bisher von den 16 Bundesländern konsequent für den Weg zur Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik und damit zur Verbesserung der Verwaltungssteuerung entschieden haben. So

¹¹³ Vgl. hierzu und zum Folgenden Bundesministerium der Finanzen (2014 a), 45 f.

¹¹⁴ Bundesministerium der Finanzen (2014), 3.

¹¹⁵ Vgl. *Steger*, in dieser Schrift, S. 77 ff.

verfolgt das Land Hessen seit 1998 einen grundlegenden Reformansatz, der generell explizit auf eine Neue Verwaltungssteuerung (NVS) abzielt.¹¹⁶ Er zeichnet sich durch einen flächendeckenden Produkthaushalt mit Leistungsplan, Erfolgsplan und Finanzplan für die einzelnen Organisationseinheiten mit der entsprechenden Rechnungslegung in Form von Einzelabschlüssen und einem Konzernabschluss aus. Die Verknüpfung des Haushaltswesens mit dem Rechnungswesen wird dadurch gewährleistet, dass der Produkthaushalt auf den Daten der Kostenträgerrechnung und denen des doppelten Rechnungswesens (Vermögensrechnung und Ergebnisrechnung) basiert. Das Referenzsystem für Ansatz und Bewertung von Vermögen und Schulden ist das HGB. Die flächendeckende Implementation der NVS wurde Ende 2010 erfolgreich beendet. Damit ist die Reform in Hessen in Deutschland das einzige abgeschlossene Projekt zur Einführung der staatlichen Doppik, das die notwendigen Mindestbestandteile und deren Integration aufweist.¹¹⁷ Dabei geht es nicht nur um die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens als zentraler Bestandteil des Gesamtprojekts. Vielmehr wird die eigentliche Zielsetzung der Erneuerung des Haushalts- und Rechnungswesens, nämlich die Nutzung der neuen durch die staatliche Doppik bereitgestellten Informationen für eine effizientere und effektivere Verwaltungssteuerung, in den Reformprozess mit einbezogen. Insofern liegt hier eine erste komplexe Fallstudie vor, die nicht nur Informationen über die immer wieder kritisierte Höhe der Projektkosten liefert, sondern Anhaltspunkte für konzeptionelle Schwachstellen, praktische Verständnis- und Nutzungsdefizite sowie für die Notwendigkeit kontinuierliche Verbesserungsmaßnahmen und Lernprozesse aufweist. Hessen zeigt auch, dass bei den Reformkonzepten mindestens drei unterschiedliche interdependente Komplexe zu unterscheiden sind, die jeweils über Zweckmäßigkeit sowie Erfolg oder Misserfolg entscheiden:¹¹⁸ Konzeption und Methoden, Implementation und Nutzung. Insofern dürfte Hessen ein besonderes Verdienst für die Erkenntnisgewinnung und weitere Entwicklung des Reformprozesses in Deutschland zukommen.

In Hamburg entschied die Bürgerschaft einstimmig die Einführung eines an kaufmännischen Regeln orientierten Rechnungswesens in der Hamburger Verwaltung.¹¹⁹ Das Projekt „Doppik“ erhielt den Auftrag, das Vermögen der Stadt Hamburg zu erfassen und zu bewerten, eine Anlagenbuchhaltung

¹¹⁶ Vgl. zur detaillierten Beschreibung und Analyse Lüder (2013).

¹¹⁷ Vgl. hierzu Lüder (2006), 605 ff.; Lüder (2013), 239.

¹¹⁸ Vgl. hierzu Lüder (2013) 239 ff.

¹¹⁹ FHH Drucksache 17/3161 vom 12.2.2003.

aufzubauen und einen doppischen Jahresabschluss für die Kernverwaltung auf den 1. Januar 2006 zu erstellen.¹²⁰ Nach der ersten kaufmännischen Bilanz auf Staatsebene in Deutschland wurde dann zum 31.12.2007 auch eine Konzernbilanz erstellt. Nach der Einführung der kaufmännischen Buchführung als Basis erfolgte im Jahre 2006 die zentrale Reform öffentlicher Ressourcenbewirtschaftung: Das Projekt NHH zielte darauf ab, die doppischen Daten auch in den Planungsprozess der Haushaltsaufstellung zu integrieren (u.a. Abschreibungen zu budgetieren) und Ergebnisse bzw. Ziele in den Planungsprozess einzubeziehen, um zu dokumentieren, was mit den eingesetzten Mitteln bewirkt werden soll. Ab dem Jahr 2011 wird das Projekt NHH unter der Bezeichnung „Strategische Neuausrichtung des Haushaltes“ (SNH) in veränderter Form weitergeführt. Eine wesentliche Änderung ergab sich für die Budgetierung, da die Bürgerschaft detaillierter über den Input informiert werden wollte. „Während im NHH die Bereitstellung der Mittel in Form von Budgets für die Aufgabenbereiche erfolgte, wird im SNH künftig für Kontengruppen auf Ebene der Produktgruppen ermächtigt, die sich an der Organisationstruktur orientieren.“¹²¹ Mit der Anpassung der LHO an einen produktorientierten Haushalt (§ 15 a) und an eine doppische Rechnungslegung (§ 71 a) Ende 2013 hat die Freie und Hansestadt Hamburg als erstes Bundesland wesentliche Reformen inzwischen im Haushaltsrecht kodifiziert. Der Doppelhaushalt 2015/2016 wurde erstmals als doppischer Haushalt erstellt.

Auch im Stadtstaat Bremen ist die 2003 beschlossene flächendeckende Umstellung auf die staatliche Doppik vollständig abgeschlossen. Hier spielt die Konsolidierung eine wesentliche Rolle. Ein Unterschied zu Hessen liegt in Bremen darin, dass zunächst die flächendeckende Einführung der Software vollzogen wurde und erst danach der Umstieg auf das doppische Rechnungswesen erfolgte, um anschließend auch das Haushaltswesen entsprechend umzustellen. Auch hier herrscht die Orientierung am HGB vor.

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

¹²⁰ Die Kernverwaltung umfasst die Fachbehörden, die Senatsämter und die Bezirksämter. Die Bezirksämter führen im Stadtstaat Hamburg näherungsweise die Tätigkeiten aus, die in den Flächenländern die Kommunen bearbeiten, vgl. *Raupach/Hilgers* (2012).

¹²¹ Vgl. zur Reform in Hamburg *Raupach/Hilgers* (2012).

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 doppelten Rechnungswesens – Vermögensrechnung, Finanzrechnung und Ergebnisrechnung – implementiert werden. Hierfür liegt inzwischen ein konkretisiertes Konzept (EPOS.NRW) vor, das derzeit schrittweise umgesetzt wird.

Tabelle 2: Praktizierte Rechnungssysteme in Deutschland, Stand: 2014.¹²²

Bundesland	Landesebene			Kommunale Ebene		
	Bezeichnung	Reformmodell	Bezeichnung	Reformmodell	Bezeichnung	Gesamtabschluss verpflichtend
Baden-Württemberg	Neue Steuerungsinstrumente (NSI)	erweiterte Kameralistik (seit 2005/06)	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	Doppik	Ab 2020	Ab 2022
Bayern	Neue Steuerungselemente	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Finanzwesen (NKFW)	Option; Doppik oder Kameralistik	Umstellung seit 2007 möglich	Ab dem fünften doppisch geführten Haushaltsjahr; frühestens ab 2012 (falls umgesetzt)
Berlin			erweiterte Kameralistik (seit 2004/05)			
Brandenburg	Neues Finanzmanagement (NFM)		erweiterte Kameralistik	Kommunale Doppik	Ab 2011	Ab 2013

¹²² Ein detaillierter Überblick über die Reformkonzepte auf Landes- und Gemeindeebene findet sich auch unter www.haushaltssteuerung.de.

	Landesebene		Kommunale Ebene			
	Bezeichnung	Reformmodell	Bezeichnung	Reformmodell	Doppischer Haushalt bzw. Jahresabschluss verpflichtend	Gesamtabschluss verpflichtend
Bremen	Integriertes Öffentliches Rechnungswesen (IOR) Doppik (Einführung seit 2003)					
Hamburg	Projekt Doppik / Strategische Neuausrichtung des Haushaltes (SNH) Doppik (Einführung seit 2003; Eröffnungsbilanz 2006)					
Hessen	Neue Verwaltungssteuerung (NVS)	Doppik (Einführung seit 2001; Eröffnungsbilanz 2009)	Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem (NKRS)	Doppik	Ab 2009	Ab 2015/2021
Mecklenburg-Vorpommern	Landes-Kosten-Leistungsrechnung Mecklenburg-Vorpommern (Landes-KLR M-V)	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	Doppik	Ab 2012	31.12.2015
Niedersachsen	Leistungsorientierte Haushaltswirtschaft Niedersachsen (LoHN)	erweiterte Kameralistik (seit 2005)	Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)	Doppik	Ab 2012	31.12.2011

Bundesland	Landesebene		Kommunale Ebene			
	Bezeichnung	Reformmodell	Bezeichnung	Reformmodell	Doppischer Haushalt bzw. Jahresabschluss verpflichtend	Gesamtabschluss verpflichtend
Nordrhein-Westfalen	Einführung von Produkt Haushalten zur Outputorientierten Steuerung. Neues Rechnungswesen (EPOS.NRW)	Doppik (Einführung seit 2003; Umstellung bis 2017)	Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)	Doppik	Ab 2009	31.12.2010
Rheinland-Pfalz	<i>[keine spezielle Bezeichnung]</i>	erweiterte Kameralistik (seit 2002)	Kommunale Doppik	Doppik	Ab 2009	31.12.2013
Saarland	Neue Steuerung	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)	Doppik	Ab 2010	31.12.2014
Sachsen	Neues Steuerungsmodell (NSM)	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	Doppik	Ab 2013	31.12.2016

Bundesland	Landesebene		Kommunale Ebene			
	Bezeichnung	Reformmodell	Bezeichnung	Reformmodell	Doppischer Haushalt bzw. Jahresabschluss verpflichtend	Gesamtabschluss verpflichtend
Sachsen-Anhalt	Neue Steuerungsmethoden (NSM)	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	Doppik	Ab 2013	31.12.2013
Schleswig-Holstein	Neue Steuerung	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)	Option: Doppik oder erweiterte Kameralistik	Umstellung seit 2007 möglich	ab dem sechsten doppisch geführten Haushaltsjahr (falls umgesetzt)
Thüringen	<i>[keine spezielle Bezeichnung]</i>	erweiterte Kameralistik	Neues Kommunales Finanzwesen (NKF)	Option: Doppik oder Kameralistik	Umstellung seit 2009 möglich	ab dem dritten doppisch geführten Haushaltsjahr (falls umgesetzt)

d. Kommunale Ebene

Im Vergleich zur staatlichen Ebene wurde und wird die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene wesentlich intensiver und, sieht man einmal von Hessen ab, umfassender betrieben. Sie ist entsprechend weit fortgeschritten. 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 gebotener Maße vermieden werden konnten.

Konzeptionell existieren auf kommunaler Ebene als Bezugsrahmen für die praktische Implementierung eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens drei unterschiedliche Ansätze:¹²³ Hierbei handelt es sich um das von Lüder entwickelte „Neue Kommunale Rechnungswesen/Neues Kommunales Haushaltswesen (NKR/NKH)“, auch genannt „Speyerer Verfahren“¹²⁴, das „Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF)“ sowie das „Neue Kommunale Rechnungs- und Steuerungssystem (NKRS)“.¹²⁵ 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 mit dem NKRS als konzeptionellem Bezugsrahmen begonnen. Auch die übrigen Bundesländer haben inzwischen eine Reihe von Pilotprojekten gestartet, so etwa in Nieder-

¹²³ Vgl. *Budäus* (2006).

¹²⁴ Vgl. *Lüder* (2001).

¹²⁵ Vgl. *Körner* (2001).

sachsen die Städte Uelzen und Salzgitter, die teilweise auf der Grundlage des Speyerer Verfahrens, teilweise auf der Basis modifizierter und unterschiedlicher Vorgehensweisen ihren Reformprozess betreiben. Die Phasen der Pilotprojekte auf kommunaler Ebene sind inzwischen weitgehend abgeschlossen. Eine wachsende Zahl an Kommunen hat bereits die „Doppik“ eingeführt oder befindet sich im konkreten Umstellungsprozess. Auch zeichnet sich immer mehr ab, dass sich die Erweiterte Kameralistik auf Dauer nicht durchsetzen wird, zumal ihr Implementierungsaufwand keinesfalls geringer eingeschätzt wird als jener der „Doppik“.

Unterschiede ergeben sich trotz eines einheitlichen Rechnungssystems „Doppik“ aus einer unterschiedlichen Ausgestaltung der einzelnen Teilelemente Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung sowie aus der Bewertung der jeweiligen Rechnungsgrößen. Hinsichtlich der Vermögensrechnung besteht konzeptionell Einigkeit darüber, dass diese den tatsächlichen Vermögens- und Schuldenstand wiedergeben soll. Unterschiedliche Auffassungen bestehen in Teilen hinsichtlich der Systematisierung und Bewertung auf der Vermögensseite in der Eröffnungsbilanz und in den Folgebilanzen. Das NKR unterscheidet 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.¹²⁶ Allerdings hat sich diese Vermögensdifferenzierung in der Praxis nicht durchgesetzt. Demgegenüber folgen das NKF und NKRS bei der Systematisierung der Schulden und des öffentlichen Vermögens den handelsrechtlichen Gliederungs- und Bewertungsvorschriften. Allerdings sah 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 beziehen sich zudem darauf, welche Komponenten des Ergebnisses zur Ermittlung des Haushaltsausgleichs einbezogen werden sollen. 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

¹²⁶ Vgl. hierzu *Adam* (2004).

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. Eine derartige 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 sowie 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 dokumentiert 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.

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 überwiegend vorherrschenden Auffassung – die Leistungen einer Verwaltung nicht flächendeckend abbilden lassen, jeweils erst bei der konkreten Implementierung produktorientierter Haushalte erkennbar werden. Dabei steht die Diskussion und Entwicklung einer stärkeren Programmorientierung auch zur Umsetzung politischer Schwerpunkte noch aus.

Die Gemeindeordnungen legen durchweg eine Aufstellungspflicht für einen Gesamtabschluss fest. Allerdings wird auch aufgrund der eingeräumten Umsetzungsfristen ganz überwiegend die Erstellung eines Gesamtabschlusses in den meisten Bundesländern nicht als vorrangig angesehen, zumal zahlreiche Gemeinden noch mit Eröffnungsbilanzen und den ersten Jahresabschlüssen befasst sind. Doch es bestehen aufgrund der rechtlichen Regelungen, der konzeptionellen Vorgehensweisen und der schon jetzt vorliegenden Ansätze etwa in Nordrhein-Westfalen oder Niedersachsen keine Zweifel, dass in absehbarer Zeit auch der Gesamtabschluss flächendeckend vorliegen wird.¹²⁷

V. Zum Standardisierungsproblem

Innerhalb des deutschen föderalen Systems besteht sowohl horizontal als auch vertikal ein hohes Maß an Heterogenität der bisherigen Reformergebnisse. Horizontal auf Staatsebene, also zwischen den Bundesländern, liegt der grundlegende Unterschied im Rechnungsstil. Es herrscht ganz überwiegend die erweiterte Kameralistik vor. Aber auch die Erweiterung der Kameralistik erfolgt keineswegs durch eine standardisierte KLR. Auf kommunaler Ebene dominiert die Doppik als weitgehend standardisierter Rechnungsstil, aber Ansatz und Bewertung der Rechnungsgrößen sind nicht einheitlich. Zwar gibt es nicht zuletzt aufgrund der Vorgabe des HGB im HGrMoG als Referenzmodell einer staatlichen Doppik in Verbindung mit dem Standardisierungsgremium auch auf kommunaler Ebene eine gewisse Tendenz zum HGB als Grundorientierung. Gleichwohl bedeutet dies bisher keineswegs eine einheitliche und verbindliche Vorgehensweise. Einheitliche Kennzahlensysteme in den einzelnen Bundesländern entwickeln sich erst langsam, wobei NRW auf diesem Gebiet bisher eine führende Rolle einnimmt.

¹²⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen www.haushaltsSteuerung.de.

Auf vertikaler Ebene, also zwischen Bund, Land und Kommune, ist die Heterogenität noch gravierender. So praktizieren die meisten Länder die erweiterte Kameralistik, während ihre Kommunen zur Anwendung der Doppik gesetzlich verpflichtet wurden. Eine Schuldenkonsolidierung eines Bundeslandes mit seinen Kommunen zwecks Überprüfung der Einhaltung der anstehenden Schuldenbremse erfolgt bisher nur auf kameraler Basis. Gleichzeitig orientiert sich die Sanierung kommunaler Haushalte am doppischen System, insbesondere an der Ergebnisrechnung. Ein nationaler Ansatz zur Lösung der vertikalen und horizontalen Heterogenität ist für absehbare Zeit nicht erkennbar. Er kann nur auf Basis einer Reform zu einem doppischen Planungs- und Rechnungssystem einschließlich der Mindeststandardisierung von Planungs- und Rechnungsgrößen erfolgen.

Ein entsprechender genereller Standardisierungsdruck könnte sich aus der Initiative der EU-Kommission/Eurostat zu einem Mindestmaß an Einheitlichkeit des öffentlichen Rechnungswesens der Mitgliedstaaten der EU in Form von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) ergeben. Referenzmodell hierbei sollen die IPSAS in modifizierter Form sein.¹²⁸ Ob sich ein derartiger durchaus sinnvoller Ansatz allerdings überhaupt umsetzen lässt, ist angesichts der aktuellen Mobilisierung von Gegenpositionen auf politischer und Verbandsebene nicht prognostizierbar.¹²⁹ Insbesondere die Kosten einer Standardisierung werden als ein entscheidendes Argument gegen diesen Ansatz vorgebracht. Sie werden für die Umstellung auf ein standardisiertes öffentliches Rechnungswesen in den einzelnen Mitgliedsländern in Höhe von 0,02 bis 0,1 Prozent des BIP beziffert.¹³⁰ Das wären für Deutschland bis zu 2,6 Mrd. Euro. Diese Größenordnung wird von den nationalen Gegnern der EU-Konzeption als Beleg dafür verwendet, den Nutzen der Reform- und Standardisierungsinitiative der EU grundsätzlich in Frage zu stellen. Dem stehen folgende Sachargumente gegenüber:¹³¹

1. Bisher gibt es keine konkreten Anhaltspunkte für die zu erwartenden Kosten einer Umstellung. So hat erst jüngst die EU-Kommission ein Projekt zur Ermittlung der Kosten vergeben. Die Kosten dürften von Staat zu Staat und Kommune zu Kommune verschieden sein. Sie sind vor allem abhängig vom jeweiligen Reformstand, der Reformbereit-

¹²⁸ Vgl. hierzu und zum Folgenden *Budäus/Burth/Hilgers* (2013).

¹²⁹ Vgl. hierzu beispielhaft *Ohler* (2014).

¹³⁰ Vgl. Europäische Kommission (2013), 9.

¹³¹ Vgl. *Budäus/Burth/Hilgers* (2014).

schaft, den bisherigen Maßnahmen in der Vergangenheit zur Überwindung der klassischen Kameralistik und damit verbundener Kostendegressionseffekte und der grundsätzlichen Bereitschaft, die Notwendigkeit eines doppischen Haushalts- und Rechnungswesens zu akzeptieren. So werden jene Gebietskörperschaften, die schon früh mit flächendeckenden Reformen begonnen haben, den anstehenden Umstellungen relativ gelassen gegenüberstehen – gerade auch hinsichtlich der Kosten. Es handelt sich für diese Zielgruppe nicht mehr um eine grundlegende Reform des Rechnungsstils mit all seinen Umsetzungsschwierigkeiten und kostenmäßigen Konsequenzen, sondern „lediglich“ um eine Anpassung an geänderte Standards von Ansatz und Bewertung der Rechengrößen. Faktisch haben diese reformwilligen Gebietskörperschaften die Kosten der Umstellung in wesentlichen Teilen bereits vorgezogen. Von daher werden überwiegend nur jene mit Nutzen-Kosten-Relationen argumentieren, die bisher nicht reformwillig waren. Gewährleistet werden muss bei der Zurechnung der Kosten der Umstellung, dass nicht diejenigen zusätzlich bestraft werden, die frühzeitig den Reformbedarf erkannt und entsprechend umgesetzt haben. Zu diskutieren wäre in diesem Zusammenhang auch, inwieweit das Konnexitätsprinzip zur Anwendung kommen müsste.

2. Nutzen-Kosten-Relationen erscheinen eher als Spekulationen, da der Nutzen insgesamt kaum quantifizierbar ist. Er liegt insbesondere in den Argumenten verbesserter Transparenz, erhöhter Vergleichbarkeit, Chance zur Vermeidung von Fehlentwicklungen und der Möglichkeit, relativ problemlos eine doppische Schuldenbremse zu implementieren. Wenn es gelingt, durch das Vorgehen der EU nur einen Bruchteil der bisherigen Kosten zur Rettung des Euros zu vermeiden, was außer Frage stehen dürfte, so ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass dies für Deutschland ein Mehrfaches von 2,6 Mrd. Euro ausmachen dürfte. Akzeptiert man die unzulängliche Situation der Informationsbasis zur Vermeidung von Finanzinstabilitäten bis hin zur staatlichen Insolvenz und hält eine Verbesserung der Informationssituation bzw. der finanzstatistischen Grundlagen für unabdingbar, lehnt aber weiterhin das Vorgehen der EU zur Standardisierung des Rechnungswesens ab, so müssten andere Wege für eine Verbesserung der Situation gefunden werden, etwa regelmäßige empirische Erhebungen von Einzeldaten bei den Mitgliedsländern. Um eine kostenmäßige Vorstellung für derartige alternative Maßnahmen zu gewinnen, muss man sich – unabhängig von der Ergebnisqualität – allein die Kosten des nationalen regis-

tergestützten Zensus von 2011 vergegenwärtigen, der wesentlich kostengünstiger ist als eine klassische Volkszählung. Die Kosten lagen bei 710 Mio. Euro!¹³²

3. Geht man davon aus, dass die Transparenz öffentlicher Ressourcensteuerung sowie die Vermeidung der intergenerativen Ungerechtigkeit ein Demokratiegebot ist, so stellen die Kosten für die Herstellung von Transparenz und notwendiger Standardisierung „sunk costs“ eines demokratischen Systems dar. Analog zu den Kosten von Wahlen in Demokratien kann man diese nicht mit Kosten-Nutzen-Überlegungen begründen bzw. ablehnen. Wahlen sind Systembestandteil von Demokratien. Dieses gilt auch für die Transparenz der öffentlichen Ressourcensituation und -steuerung.

Grundsätzlich dürfte aus deutscher Perspektive die anvisierte europaweite EPSAS-Harmonisierung (für absehbare Zeit) wahrscheinlich die letzte Chance darstellen, das heterogene Haushaltsrecht zu harmonisieren.¹³³ Unter Federführung des Bundes sollten sich von daher Bund, Länder, Kommunen, Wissenschaft und Rechnungshöfe sehr intensiv mit diesem Standardisierungsansatz befassen und sich zu dieser Reform positionieren bzw. auf notwendige konstruktive Einreden und Mitwirkungen in Brüssel vorbereiten.

Alle seriösen Erklärungsversuche der derzeitigen Staatsschuldenkrise lassen erkennen, dass sich ohne ein die derzeitige Situation weit übertreffendes Mindestmaß an Einheitlichkeit und institutioneller Transparenz weder die derzeitige Finanzkrise abschließend bewältigen lässt, noch zukünftige Krisen vermieden werden können. Europäische Mindeststandards zwecks institutioneller Gewährleistung der erforderlichen Transparenz im Rahmen eines Accrual Budgeting und Accrual Accounting sind zwar keine hinreichende, aber eine unabdingbar notwendige Bedingung für eine zukünftige Krisenbewältigungs- und -vermeidungsstrategie.

¹³² Vgl. Zensus (2011).

¹³³ Vgl. *Mühlenkamp/Glückner* (2009).

VI. Zusammenfassende Schlussfolgerungen und Handlungsempfehlungen

1. Grundlegend veränderte Anforderungen an Staat und Verwaltung, die Abkehr vom Bürokratiemodell hin zum Public Management und der Handhabung ökonomischer Knappheiten, verbunden mit gravierenden finanzielle Engpässen in den öffentlichen Haushalten („Diktat der leeren Kassen“) haben unter dem Stichwort New Public Management zu einer weltweiten Modernisierungsbewegung im öffentlichen Sektor geführt. Diese Bewegung hat auch Deutschland mit einer gewissen Verzögerung vor mehr als 20 Jahren erreicht. Die Schaffung eines leistungsfähigen, auf institutionelle Transparenz ausgerichteten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ist wesentlicher Teil dieser Bewegung auf nationaler und internationaler Ebene. Überlagert ist diese Entwicklung von einer in ihrem Ausmaß bisher völlig unterschätzten Schuldenkrise öffentlicher Gebietskörperschaften, die durch die weltweite Finanzkrise der vergangenen Jahre noch verschärft wurde.
2. Unmittelbare Treiber einer Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens sind eine institutionelle Intransparenz im Rahmen der klassischen Kameralistik sowie eine Verschuldungssillusion von Entscheidungsträgern im politisch-administrativen System (PAS) und der Bevölkerung. Bei institutioneller Transparenz ist es wesentlich schwieriger für Politiker, Verwaltungen und Bürger, sich wie in der Vergangenheit und auch noch aktuell der Illusion zu „bedienen“, Verschuldung sei ein wirksames Instrument, auf Dauer den Wohlstand eines Gemeinwesens zu steigern.
3. Das mit der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens verbundene Bemühen um eine institutionelle und damit systemimmanente Transparenz hat einen unmittelbaren Bezug zur langfristigen Funktionsfähigkeit eines demokratischen Gemeinwesens. Es geht darum, eine effektive, effiziente und transparente Verwendung öffentlicher Ressourcen zu gewährleisten und dabei möglichst keine Spielräume zur Verschleierung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs und der angestrebten Ziele zuzulassen.
4. Wenn Politik darauf verzichtet, aufgrund öffentlicher Ressourcenknappheit i.d.R. konfliktäre politische Prioritäten zu setzen, und stattdessen den vergleichsweise (kurzfristig) bequemen Weg der Verschuldung vorzieht und die damit verbundenen ökonomischen Folgewirkungen mit einem unzulänglichen Informationssystem kaschiert, konterkariert dies die nachhaltige Funktionsfähigkeit von Demokratie.

5. Die Probleme notwendiger Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens resultieren nicht aus einem konzeptionellen Defizit, sondern aus einem Umsetzungsdefizit. So findet sich in den praktischen Reformen in Deutschland durchaus eine Vielzahl konkreter Ansätze, die das theoretische 3-E-Modell (Effectiveness, Efficiency, Economy) widerspiegeln und sich auf dessen Operationalisierung durch die Integrierte Verbundrechnung (IVR) auf Basis der Doppik beziehen bzw. diese partiell oder vollständig implementiert haben. Was fehlt, ist der dringende Ausbau eines wirksamen Kosten- und Leistungsmanagement einschließlich einer funktionsfähigen Kontrolle. Zudem muss eine output-orientierte Steuerung auf einer strategischen Aufgabenplanung und einer im Vergleich zur gegebenen Situation verbindlicheren mittelfristigen Finanzplanung basieren.
6. Ein leistungsfähiger, aber durchaus weiterzuentwickelnder Reformansatz liegt in der (staatlichen) Doppik bzw. in der Integrierten Verbundrechnung auf Basis der Doppik. Dabei ist das Informationssystem möglichst einfach, nachvollziehbar und wirtschaftlich auszugestalten. Ob und inwieweit die von dem neuen doppelischen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen bereitgestellten Informationen von den maßgebenden Akteuren auch tatsächlich genutzt werden, ist zunächst einmal völlig losgelöst von dem neu ausgestalteten Informationssystem zu sehen und nicht diesem zuzuordnen. Dies bedeutet, dass ein neues Haushalts- und Rechnungswesen keines der anstehenden Steuerungsprobleme, geschweige denn die Schulden- und Finanzkrise sui generis löst. Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist lediglich eine notwendige, aber keineswegs eine hinreichende Voraussetzung dafür, dass die zuständigen Akteure bessere und problemadäquate Entscheidungen treffen können.
7. Die bisherigen Reformansätze und die nach mehr als 20 Jahren erzielten Reformergebnisse in Deutschland zeichnen sich durch ein hohes Maß an Heterogenität und unterschiedliche Qualitätsgrade aus, die zwischen Reformsymbolik und grundlegend neuen Ansätzen effizienter und effektiver Steuerung öffentlicher Ressourcen schwanken.
8. Zur Lösung des Problems der Heterogenität der Rechnungssysteme und Rechnungslegung ist weder eine nationale Initiative, geschweige denn ein konkreter Ansatz auf absehbare Zeit erkennbar. Ein Lösungsansatz könnte sich aus der aktuellen, vergleichsweise engen Reforminitiative der EU-Kommission/Eurostat ergeben, das öffentliche Rechnungswesen

der EU-Mitgliedstaaten auf Basis eines Accrual Accounting/der Doppik zu standardisieren.

9. Das die Kameralistik ersetzende neue doppelte Haushalts- und Rechnungswesen bringt mit seiner Transparenz im politisch-administrativen System ganz erhebliche Belastungen für die Akteure mit sich. So wird insbesondere nicht nur das tatsächliche Ausmaß der Schuldenkrise erkennbar, sondern damit verbunden sind auch unangenehme Konsequenzen und Belastungen: Denn ein „Weiter so wie bisher“ wird es nicht mehr geben können. Hieraus erklärt sich dann mitunter auch der Widerstand gegen das neue doppelte Haushalts- und Rechnungswesen im öffentlichen Sektor und gegen die aktuellen Standardisierungsbestrebungen der EU mit Hilfe von EPSAS (European Public Sector Accounting Standards) auf Basis der Doppik. Die kaum mehr zu kontrollierenden als Schulden ausgewiesenen expliziten öffentlichen Geldmarktschulden von inzwischen in Deutschland ca. 2,2 Billionen Euro erhöhen sich bei einer die tatsächliche Situation erfassenden und auch implizite Schulden einbeziehenden Rechnungslegung auf das etwa 2- bis 3-Fache der bisher ausgewiesenen Geldmarktschulden. Die Konsequenz ist ein durch Ratlosigkeit geprägtes Bemühen um Beibehaltung der bisherigen Intransparenz. Nicht die durch ein neues Haushalts- und Rechnungswesen entstehende Transparenz führt zu einer „krisenverschärfenden Last“, sondern es sind fehlende Lösungskonzepte sowie vor allem die mangelnde Bereitschaft, sich den Folgen der unverantwortlichen Entscheidungen und Verhaltensweisen in der Vergangenheit zu stellen. Stattdessen soll die bisherige Verantwortungslosigkeit weiter perpetuiert werden.
10. Zu dieser gesellschaftlichen Verantwortungslosigkeit zählt auch der bisherige Umgang mit den dargelegten Problemen in universitären Wissenschaftssystemen. An deutschen Universitäten müsste aufgrund der o.g. Entwicklung in den wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten das Fach Public Management, speziell Haushalts- und Rechnungswesen und öffentliche Finanzen und damit die Forschung zu den Reformansätzen und Lösungsbeiträgen im öffentlichen Sektor wesentlich stärker ausgebaut werden. 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 einige wenige Lehrstühle – und das bei einer Staatsquote von fast 50 %!

B. Die Haushaltsreform in Österreich

(Gerhard Steger)

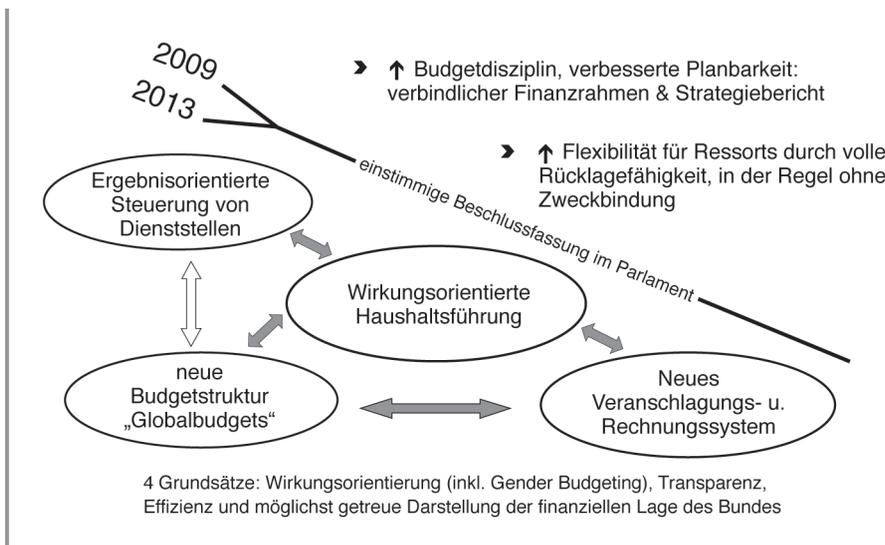
Am Anfang stand ein sehr traditionelles Haushaltswesen: Budgetentscheid bloß über Einnahmen und Ausgaben ohne mehrjährige verbindliche Budgetplanung und ohne systematischen Bezug zu angestrebten Wirkungen und Maßnahmen. Im österreichischen Bundesministerium für Finanzen (BMF) wurde dies Ende der 1990er Jahre zunehmend als unzureichende Haushaltssteuerung empfunden, weil

- die Steuerung nur über die Finanzierungsrechnung wesentliche Informationen ausblendete, die nur aus einer Ergebnis- und Vermögensrechnung gewonnen werden konnten;
- eine reine Inputsteuerung die Ergebnisse des Ressourceneinsatzes für die Bevölkerung nicht in den Blick nahm;
- das Fehlen einer mittelfristigen verbindlichen Haushaltsplanung eine klare über das kommende Finanzjahr hinausgehende Orientierung vermissen ließ und
- es keine ausreichenden Anreize für die einzelnen Bundesdienststellen gab, möglichst sparsam mit Steuermitteln umzugehen.

Die Verwaltung gewann die Politik für eine umfassende Haushaltsreform im österreichischen Bund, die in zwei Etappen – 2009 und 2013 – in Kraft trat.¹³⁴ Mittlerweile strahlt die Haushaltsreform auch auf die österreichischen Länder aus und gilt international als best practice-Beispiel moderner Haushaltssteuerung.

¹³⁴ Für die österreichische Reform zentrale Rechtstexte (die relevanten Bestimmungen der österreichischen Bundesverfassung, das Bundeshaushaltsgesetz 2013 und die Bundeshaushaltsverordnung 2013) finden sich kommentiert in: *M. Lödl et al.: BHG 2013. Bundeshaushaltsrecht, 3. Auflage, Wien 2012.*

Abbildung 1B Übersicht über die beiden Etappen der österreichischen Haushaltsreform



I. Der Weg zur ersten Reformetappe

Ehe auf die Inhalte der Reform im Einzelnen eingegangen wird, soll der Reformprozess beleuchtet werden. Es geht um die Frage, wie Veränderungen so vorbereitet werden können, dass sie ein möglichst hohes Maß an Erfolgchancen haben.

Ein erster Schritt bestand darin, an Hand von Pilotversuchen aufzuzeigen, dass grundlegende Haushaltsreformen unter den österreichischen Bedingungen hohe Erfolgchancen haben würden. Schon diese Pilotphase erforderte erheblichen Vorbereitungsaufwand, nicht zuletzt weil zu ihrer rechtlichen Absicherung in österreichisches Verfassungsrecht eingegriffen werden musste: Die entsprechenden Neuerungen traten mit 1.1.1999 in Kraft und schufen die sogenannte Flexibilisierungsklausel im österreichischen Bundeshaushaltsgesetz. Diese sah für teilnehmende Organisationseinheiten eine mehrjährige Ressourcen- und Ergebnisplanung sowie weitreichende Mittelumschichtungsmöglichkeiten innerhalb des Budgets der jeweiligen Dienststelle vor. Verbesserungen gegenüber dem in der Regel für die Organisationseinheit nominell eingefrorenen Budgetsaldo verblieben zum Großteil bei der Dienststelle. Entsprechende Rücklagen kamen nicht nur der jeweiligen Organisationseinheit zugute, sondern auch den Bediensteten selbst, und zwar durch Leistungsprämien und Fortbildungsmaßnahmen. Negative Sal-

denabweichungen mussten in erster Linie von der jeweiligen Dienststelle oder subsidiär vom zuständigen Ministerium ausgeglichen werden.

In einem Projektprogramm wurden für jede Dienststelle neben der mehrjährigen Ressourcenplanung auch Ziele und ein Leistungskatalog mit Leistungskennzahlen festgelegt. Ein Controlling-Beirat begleitete die jeweilige Dienststelle, um in der neuen Budgetwelt entsprechend unterstützend zur Seite zu stehen.¹³⁵

Im Laufe der Jahre nahmen etwa 20 Dienststellen – verschiedene Bundesämter, Justizanstalten und Bildungseinrichtungen – an diesem Pilotversuch teil und die Ergebnisse waren für den Reformprozess sehr ermutigend: In der Regel wurden die ohnedies nominell eingefrorenen Salden erheblich verbessert und die jeweils gesteckten fachlichen Ziele erreicht oder übertroffen.

Dieser große Erfolg der Flexibilisierungsklausel führte im BMF zur Überzeugung, dass eine generelle Systemumstellung in der Budgetsteuerung des Bundes vorgenommen werden sollte. Bestärkt wurde das BMF hierbei durch umfangreiche Recherchen über Budgetreformen in anderen Staaten. In diesem Zusammenhang erwiesen sich die Kontakte und Informationen als überaus nützlich, die im OECD-Netzwerk der Senior Budget Officials gewonnen werden konnten, in dessen Rahmen sich die Haushaltsverantwortlichen der OECD-Mitgliedstaaten regelmäßig zum Erfahrungsaustausch treffen.

Bei den Reformbemühungen galt es insbesondere, die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Verwaltung selbst ins Boot zu holen. Sie sollten Gelegenheit haben, ihre reichhaltige Erfahrung in die Neugestaltung der Haushaltssteuerung einzubringen, und so weit wie möglich Subjekt statt Objekt der Reform sein. Daher wurde weitestgehend auf den Einsatz von externen Beraterinnen und Beratern verzichtet. Diese wurden nur punktuell dort involviert, wo tatsächlich kein geeignetes Wissen in der Verwaltung vorhanden war oder in zumutbarer Frist zu vertretbaren Kosten aufgebaut werden konnte. De facto konzentrierte sich der Beratereinsatz auf die Bereiche IT und betriebswirtschaftliche Fachfragen. Das Reformdesign wurde aber ohne Berater erstellt und umgesetzt. Weiters wurden auch einzelne Wissenschaftler zu Rate gezogen, aber nicht auf Basis konkreter Aufträge, sondern im Wege von freiwilliger Beratung zu definierten Problemstellungen.

¹³⁵ Siehe zur Flexibilisierungsklausel: *K. Promberger/L. Greil/M. Simon: Pilotprojekt Flexibilisierungsklausel. Ein österreichischer Weg zum New Public Management.* Wien, Graz 2005.

Für eine generelle Systemumstellung im Haushaltswesen ging das BMF von folgenden Prämissen aus:

- Die Veränderungen sollten unumkehrbar sein und in unterschiedlichen künftigen Regierungskonstellationen Bestand haben. Daher sollten alle Parlamentsparteien einbezogen werden.
- Das Bundeskanzleramt (BKA) als zentrale Koordinierungsstelle wäre von Beginn an einzubinden und dem im BKA angesiedelten Verfassungsdienst war die Rolle der juristischen Qualitätssicherung für die auszuarbeitende umfangreiche Reformlegistik zugeordnet.
- Der Rechnungshof (RH) als Kontrollorgan des Parlaments und vom BMF in seiner Aufgabe als Verbündeter bei einer rationalen Gestaltung der Budgetprozesse eingeschätzt wurde ebenfalls von Anfang an mit den Reformüberlegungen konfrontiert.

Als Plattform für die Konsensfindung zwischen den genannten stakeholdern wurde im Herbst 2004 ein informeller Reformbeirat gegründet, der abseits aller Öffentlichkeit tagte. Das BMF präsentierte dort seine Reformvorschläge und stimmte sie mit den politischen Parteien, dem BKA und dem RH ab. Im Laufe der Zeit bildete sich dort Übereinstimmung über die Reformfordernisse heraus. Nach finalen Verhandlungen zwischen den Parlamentsparteien kam es im Dezember 2007 zu einem einstimmigen Beschluss des Nationalrates (erste Kammer des österreichischen Parlaments) über die Änderung der österreichischen Bundesverfassung sowie über die einfachgesetzlichen Bestimmungen zur ersten Reformetappe, die am 1.1.2009 in Kraft trat.

II. Die Verfassungsreform 2007

Nachdem grundlegende Bestimmungen für das Haushaltswesen des Bundes in der österreichischen Bundesverfassung enthalten sind, bedurfte die Reform einer verfassungsmäßigen Verankerung. Dies einerseits, um der Reform entgegenstehende Bestimmungen außer Kraft zu setzen, und andererseits, um die neue Haushaltswelt rechtlich so stark abzusichern, dass sie de facto irreversibel wurde.

Zunächst wurde im Art. 13 der österreichischen Bundesverfassung eine Staatszielbestimmung normiert, die nicht nur den Bund, sondern alle Gebietskörperschaften betrifft:

„Bund, Länder und Gemeinden haben bei ihrer Haushaltsführung die Sicherstellung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichtes und nachhaltig geord-

nete Haushalte anzustreben. Sie haben ihre Haushaltsführung in Hinblick auf diese Ziele zu koordinieren.“¹³⁶

Diese Staatszielbestimmung versteht sich vor dem Hintergrund der insbesondere durch EU-Recht erzeugten Notwendigkeit einer gesamtstaatlich akkordierten Vorgangsweise bei der Umsetzung nachhaltiger öffentlicher Finanzen.

Eine weitere für alle Gebietskörperschaften geltende Regelung betrifft den Grundsatz des Gender Budgeting:

„Bund, Länder und Gemeinden haben bei der Haushaltsführung die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern anzustreben.“¹³⁷ Diese Bestimmung gewann insbesondere mit der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform und der Anwendung des Grundsatzes der Wirkungsorientierung Bedeutung für alle Ressorts der Bundesverwaltung. Darauf wird im Abschnitt über die zweite Reformetappe näher eingegangen.

Die Reform legt weiters das Erfordernis von Obergrenzen für die Mittelverwendung im Bundeshaushalt fest, welche die jeweils nächsten vier Jahre abdecken,¹³⁸ und verankert damit den Kern der ersten Etappe der Haushaltsrechtsreform in der Verfassung. Während für diese erste Reformetappe zeitgleich ein parlamentarischer Beschluss über deren rechtliche Detailbestimmungen gefasst wurde, trifft dies für die zweite Reformetappe nicht zu, die gleichwohl bereits in der Verfassungsreform 2007 grundgelegt wurde, wobei allerdings die entsprechenden Verfassungsbestimmungen erst am 1.1.2013 in Kraft traten.

Es handelt sich dabei um neue Haushaltsgrundsätze:

„Bei der Haushaltsführung des Bundes sind die Grundsätze der Wirkungsorientierung insbesondere auch unter Berücksichtigung des Ziels der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern, der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes zu beachten.“¹³⁹

¹³⁶ Art. 13 Abs. 2 Bundes-Verfassungsgesetz.

¹³⁷ Art. 13 Abs. 3 Bundes-Verfassungsgesetz.

¹³⁸ Art. 51 Abs. 2 Bundes-Verfassungsgesetz.

¹³⁹ Art. 51 Abs. 8 Bundes-Verfassungsgesetz.

Dieser parlamentarische Beschluss war für das weitere Vorankommen der Haushaltsrechtsreform zentral. Denn das bis dahin bestehende Steuerungssystem war in einigen Punkten mit den neuen Haushaltsgrundsätzen nicht kompatibel. So war Wirkungsorientierung nicht im Blick und eine möglichst getreue Darstellung der finanziellen Lage des Bundes mit einer kameralen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung allein nicht zu machen. Der Beschluss neuer Haushaltsgrundsätze führte daher dazu, dass das bisherige Steuerungssystem mit Wirksamkeit vom 1.1.2013 durch ein neues Haushaltswesen zu ersetzen war. Dies schuf ein mächtiges Magnetfeld, das ein zügiges Vorschreiten und Umsetzen der Reform unabdingbar machte. Die Verfassungsänderung aus 2007 erzeugte daher jene Schubkraft, die die Reform brauchte, um rechtzeitig ins Ziel zu kommen.

III. Die erste Reformetappe

Grundlage des am 1.1.2009 in Kraft getretenen Reformschrittes ist neben der bereits skizzierten Verfassungsreform aus 2007 eine zeitgleich im Parlament beschlossene, weitreichende Novelle des Bundeshaushaltsgesetzes 1986, in welcher die einfachgesetzlichen Vorschriften zur Umsetzung der ersten Reformetappe verankert wurden.

Im Zentrum dieses Reformschrittes steht die Einführung von gesetzlich verbindlichen Ausgabenobergrenzen (bzw., wie es ab 2013 heißt: Auszahlungsobergrenzen, beide Begriffe werden in der Folge synonym gebraucht) sowie Obergrenzen für die zulässige Personalkapazität des Bundes. Diese Obergrenzen gelten rollierend jeweils vier Jahre im Voraus und werden in einem sogenannten Bundesfinanzrahmengesetz (BFRG) festgelegt, welches bis 30. April jeden Jahres von der Bundesregierung dem Nationalrat zur Beschlussfassung vorzulegen ist. Das erste BFRG deckte demgemäß die Jahre 2009–2012 ab, das zweite die Jahre 2010–2013 usw. Ausgenommen von den Obergrenzen sind lediglich die Ausgaben für Tilgung von Bundesschulden.

Der Bundeshaushalt wird in fünf grundsätzlich ressortübergreifende Rubriken gegliedert,¹⁴⁰ die jeweils einen „Politikcluster“ abbilden, wobei für jede Rubrik je Jahr eine eigene Ausgabenobergrenze in Nominalwerten, also Euro, festgesetzt wird, die keiner Inflationierung unterliegt. Diese fünf Obergrenzen summieren sich zur Gesamtausgabenobergrenze des Bundeshaushaltes.

¹⁴⁰ Lediglich Rubrik 5 „Kassa und Zinsen“ ist nur einem Ministerium, nämlich dem BMF zugeordnet.

Rubrik 1 „Recht und Sicherheit“ umfasst dabei die Bundesministerien für Inneres, Verteidigung, Justiz, Äußeres, das Bundeskanzleramt, Teil des BMF und die Obersten Organe (Präsidentschaftskanzlei, Parlament, Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshof, Volksanwaltschaft, Rechnungshof).

Rubrik 2 deckt die Bundesministerien für Soziales, Arbeit und Konsumentenschutz sowie Gesundheit, weiters den Familienbereich und Pensionen ab. Rubrik 3 beinhaltet die Bundesministerien für Unterricht, Kunst und Kultur sowie Wissenschaft sowie die Auszahlungen für Forschung. Rubrik 4 umfasst die Bundesministerien für Wirtschaft, Land-, Forst-, Wasserwirtschaft und Umwelt sowie Verkehr. In Rubrik 5 sind die Auszahlungen für das Treasury des Bundes (im Wesentlichen Zinsen) enthalten, welches zum BMF resortiert.

Unterhalb dieser fünf Rubriken bestehen etwas über 30 sogenannte Untergliederungen, die in der Regel die Auszahlungen eines Bundesministeriums oder Obersten Organes umfassen, manche Ressorts haben allerdings zwei oder mehrere Untergliederungen. Jedenfalls sind aber Untergliederungen jeweils nur einem Ministerium oder Obersten Organ zugeordnet. Auch für Untergliederungen werden im BFRG Auszahlungsobergrenzen vier Jahre im Voraus definiert, aber auch Obergrenzen für die jeweilige Personalkapazität in Vollbeschäftigtenäquivalenten.

Zwischen Rubriken sind Mittelumschichtungen ohne parlamentarischen Beschluss nicht möglich, sehr wohl aber zwischen Untergliederungen derselben Rubrik und erst recht innerhalb einer Untergliederung (mit bestimmten technischen Ausnahmen). Im Vergleich zu einem traditionellen Haushalt, der für jede detaillierte Ausgabenposition eine parlamentarische Genehmigung erfordert, ermöglicht die österreichische Herangehensweise ein wesentlich flexibleres Gestionieren und erleichtert damit das Reagieren der Verwaltung auf geänderte Umstände.

Während der Großteil der Auszahlungen (etwa drei Viertel) nominell fixiert ist und nur durch neuerlichen Parlamentsbeschluss geändert werden kann, ist etwa ein Viertel variabel. Das bedeutet, dass zwar Obergrenzen existieren, diese aber entlang vorher (in Verordnungen) definierter Parameter nach oben und unten beweglich sind, um auf geänderte Umstände Rücksicht nehmen zu können. Wesentlichste Position hierbei sind jene Auszahlungen, die unmittelbar mit der jeweiligen Konjunkturlage zusammenhängen, also insbesondere Ausgaben in den Bereichen Arbeitsmarkt und Zuschüsse zur gesetzlichen Pensionsversicherung. Praktisch bedeutet das: Läuft die wirtschaftliche

Entwicklung schlechter als geplant, darf gemäß jeweiligem Parameter mehr ausbezahlt werden, ohne dass eine weitere parlamentarische Genehmigung erforderlich wäre. Im Fall ökonomisch vorteilhafterer Entwicklung ist es genau umgekehrt: Es muss entsprechend weniger verausgabt werden. Damit schlagen Erhöhungen und Reduktionen auf den jeweiligen Budgetsaldo durch. Der Haushalt erfüllt damit eine antizyklische, konjunkturstabilisierende Funktion. Weitere Beispiele für variable Ausgaben sind solche für Haftungen, für Auszahlungen, die unmittelbar an den Abgabenertrag geknüpft sind, und Auszahlungen von EU-Mitteln, die über den Bundeshaushalt laufen.

Während also durch harte Auszahlungsobergrenzen im Bundesfinanzrahmen klare Signale der budgetären Disziplin, Stabilität und Berechenbarkeit ausgesendet werden, was die Tätigkeit des BMF entsprechend unterstützt, umfasst die erste Etappe der österreichischen Haushaltsreform auch Elemente, die insbesondere für die einzelnen Fachministerien ein deutlich erhöhtes Maß an Flexibilität ermöglichen. Dies betrifft nicht nur die bereits erwähnten weitreichenden Umschichtungsmöglichkeiten im Haushalt innerhalb eines Jahres, sondern auch die Rücklagenbildung. Ein Übel traditioneller Budgetgestaltung ist das sogenannte Dezemberfieber: Dienststellen geben gegen Ende des Jahres noch nicht verbrauchte Mittel aus, um nur ja nicht den Eindruck zu erwecken, sie hätten zu viel Geld bekommen. Dies kann zu einem in vielen Fällen zweifelhaften öffentlichen Nutzen der getätigten Mittelverwendung führen sowie zu einer rascher als notwendigen Verausgabung von öffentlichen Geldern und damit zu entsprechendem Zinsverlust. Gegen dieses Phänomen des Dezemberfiebers sieht die österreichische Haushaltsreform vor, dass (mit bestimmten technischen Ausnahmen) nicht verbrauchte Mittel am Jahresende dem jeweiligen Ressort verbleiben und daher nicht verfallen. Mehr noch: Diese Rücklagen können auch für andere als jene Zwecke verwendet werden, für welche sie ursprünglich veranschlagt worden sind. Einsparungen im Personalaufwand etwa können beispielsweise für IT-Investitionen ausgegeben werden usw. Nachdem die Rücklagen erst dann finanziert werden, wenn sie verwendet und nicht, wenn sie gebildet werden, spart der Bund auch nicht unerhebliche Zinsen. Daher ist auch kein zeitliches Limit für die Verwendung der Rücklagen vorgesehen. Je länger sie nicht verwendet werden, desto besser für den Bundeshaushalt.

Die Auswirkungen dieser ersten Reformetappe, die mittlerweile schon auf einige Jahre praktischer Anwendung verweisen kann, sind erheblich. Dies betrifft zunächst das Auszahlungsverhalten der Ressorts. Während früher der November und Dezember von intensiven Bemühungen geprägt waren, alle

noch verfügbaren Mittel tatsächlich zu verausgaben, hat sich dies durch die Einführung der neuen Rücklagenregelung massiv geändert. Entgegen den üblichen Klagen bei Budgetverhandlungen, das jeweilige Ministerium würde deutlich zu niedrige Mittel zur Verfügung gestellt bekommen, um seine Aufgaben zu erfüllen, bilden die einzelnen Ressorts Jahr für Jahr erhebliche Rücklagen, weil sie nun einen ökonomischen Anreiz haben, dies auch zu tun. Mittlerweile haben sich bei den Ministerien operative Rücklagen in Höhe von mehreren Milliarden Euro angesammelt, Geld, das unter früheren Rahmenbedingungen wohl längst ausgegeben worden wäre. Die Reform hat also das Ziel, das Eigeninteresse der Ressorts an einer sparsamen Verausgabung von öffentlichen Geldern zu erhöhen, eindrucksvoll erreicht.

Ein weiterer praktischer Nutzen der ersten Reformetappe liegt in den harten Auszahlungsobergrenzen vier Jahre im Voraus. Diese Messlatte wird etwa von internationalen Finanzinstitutionen wie dem IMF und der OECD, aber auch Rating-Agenturen und anderen stakeholdern auf den Finanzmärkten herangezogen, um die Nachhaltigkeit der österreichischen Haushaltspolitik zu beurteilen. Ein laufendes Abweichen von dieser Messlatte nach oben würde sofort negativ registriert werden. Das weiß auch die Politik. Daher ist es in den Jahren seit der Einführung des Bundesfinanzrahmens zwar zu einzelnen Erhöhungen etwa für Zukunftsausgaben beispielsweise im Bildungsbereich, aber auch zu Senkungen im Gefolge von Sparpaketen gekommen. Aus teilnehmender Beobachtung kann gesagt werden, dass die Wahrung der Budgetdisziplin ohne eine solche gesetzlich bindende Messlatte deutlich schwieriger gewesen wäre.

Insgesamt ist die erste Reformetappe wohl als großer Erfolg zu werten. Österreich war daher mit dem Bundesfinanzrahmen auch ein referenziertes best-practice-Beispiel in der Europäischen Union, als diese neue Haushaltsregeln für die Mitgliedstaaten (sogenanntes „sixpack“) entwickelt und dann auch beschlossen hat. IMF und OECD nennen die österreichische Haushaltsreform immer wieder als Beispiel für eine gelungene mittelfristige Budgetplanung.

IV. Der Weg zur zweiten Reformetappe

Wie schon dargelegt wurde, hat die Verfassungsreform aus 2007 bereits das Fundament auch für die zweite Etappe der Haushaltsreform gelegt. Nach Implementierung der ersten Reformphase ging man daher im BMF und der gesamten Bundesverwaltung zügig daran, diese zweite und noch wesentlich

anspruchsvollere Reformetappe zu verwirklichen. Dazu war es zunächst erforderlich, die einfachgesetzliche Grundlage zu schaffen, die den entsprechenden Verfassungsauftrag aus 2007 umsetzen würde. Das neue Bundeshaushaltsgesetz wurde im Dezember 2009 einstimmig im österreichischen Parlament verabschiedet. Ab dem Jahr 2010 begann eine intensive Schulungstätigkeit in der gesamten Bundesverwaltung, wobei das Schneeballsystem zur Anwendung gelangte: Das BMF schulte eine Kerngruppe aus den einzelnen Ressorts, die dann im eigenen Ministerium weitere Bedienstete unterwies. Auf spezielle Zielgruppen innerhalb der Bundesverwaltung zugeschnittene Schulungsangebote hatten den Zweck, möglichst punktgenau die Informationsbedürfnisse dieser Zielgruppen zu bedienen. Ein vom BMF entwickeltes E-Learning-Programm stand allen Bundesbediensteten zum Selbststudium zur Verfügung. Die Schulungseinrichtungen des Bundes boten und bieten laufend Kurse über das neue Haushaltsrecht an. Für die mit Haushaltsfragen befassten Bediensteten aller Ressorts veranstaltete das BMF regelmäßig Informationsveranstaltungen, wo gezielt über einzelne Reformthemen informiert wurde. Insgesamt wurden in den Jahren 2010–2012 mehrere tausend Bundesbedienstete geschult. Diese enorme Kraftanstrengung bedeutete zugleich ein zentrales Element für den Kulturwandel in der Bundesverwaltung. Die Bediensteten wurden mit der neuen Haushaltssteuerung und den sie leitenden Gedanken vertraut gemacht, was beispielsweise im Bereich der Wirkungsorientierung den Fokus auf angestrebte Ergebnisse des Verwaltungshandelns unterstützte. Darüber hinaus implizierte die intensive Schulungstätigkeit einen wesentlichen Personalentwicklungsschub. So wurde etwa das Wissen um Doppik und die Fähigkeit, mit ihr praktisch umzugehen, von einem Thema, in welchem nur wenige Personen sattelfest waren, zu einem Grunderfordernis für alle, die mit der Verrechnung des Bundes zu tun haben.

Auch nach Beschluss des neuen Bundeshaushaltsgesetzes Ende 2009 war die legislative Umsetzung der Haushaltsreform noch lange nicht abgeschlossen. Eine Fülle von Durchführungsverordnungen und -richtlinien musste vorbereitet und erlassen werden. Diese beschäftigten sich mit der technischen Umsetzung wesentlicher Detailfragen in den einzelnen Reformbereichen und forderten nicht nur die legislative, sondern auch die konzeptive und technische Kompetenz des BMF weiterhin massiv.

Aber auch andernorts wurde intensiv an der Implementierung der zweiten Reformetappe gearbeitet. Im Bundeskanzleramt (BKA), das schon bisher für die Planstellenbewirtschaftung des Bundes zuständig und also die zentrale Instanz der Personalsteuerung des Bundes war, wurde nun die neue Wir-

kungscontrollingstelle angesiedelt. Eine entsprechende neue Organisationseinheit im BKA nimmt die Aufgabe der methodischen und prozesshaften Begleitung und damit Unterstützung der Ressorts sowie die Qualitätssicherung bei der Wirkungsorientierung wahr. Damit hat sich neben dem BMF ein zweiter Reformknotenpunkt etabliert.

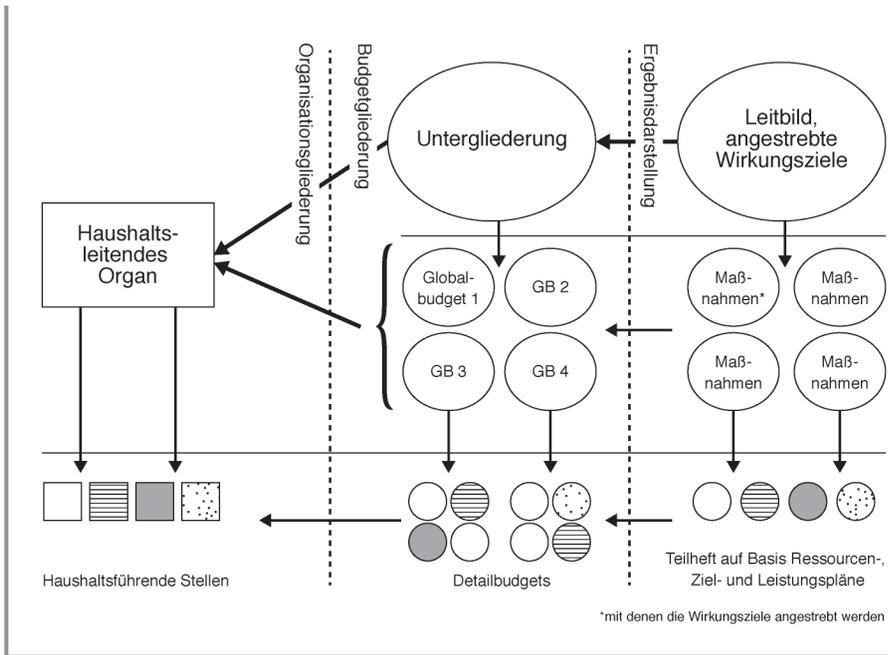
Ein Dritter entstand im Parlament: Die Einigung aller Parlamentsparteien auf das neue Haushaltsrecht umfasste auch die Einrichtung eines parlamentarischen Budgetdienstes, der die Aufgabe hat, die Parlamentarierinnen und Parlamentarier bei budgetären Fragestellungen zu unterstützen. Insbesondere geht der Budgetdienst den Abgeordneten des Budgetausschusses zur Hand und bereitet für diese Unterlagen zu den einzelnen Themen vor. Damit steht dem Parlament erstmals eigenständige Expertise zur Verfügung, um sich mit den Haushaltsvorlagen der Regierung auseinanderzusetzen.

Die zweite Etappe der Haushaltsreform schuf also eine tripolare Treiberstruktur für die Praxis des neuen Haushaltsrechts: Das BMF ist zentrale Steuerungsinstanz für die öffentlichen Ressourcen, das BKA begleitet die Wirkungsorientierung und der Budgetdienst stärkt das Parlament bei der Wahrung seiner Kontrollaufgaben gegenüber der Regierung.

V. Die zweite Reformetappe

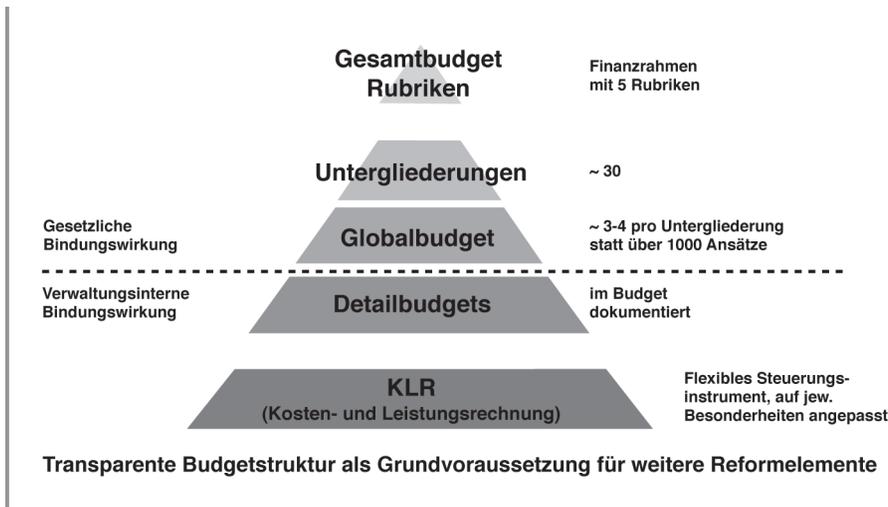
In Umsetzung der neuen, ab 1.1.2013 geltenden Verfassungsgrundsätze (siehe oben) wurde eine Reihe wesentlicher Neuerungen eingeführt, die sich sowohl auf die Organisation der Haushaltsführung als auch auf die Budgetgliederung und schließlich auf die Ergebnisdarstellung beziehen.

Abbildung 2B: Schematische Darstellung der zweiten Reformetappe



Dies betrifft zunächst eine übersichtlichere und damit transparentere Budgetstruktur. Die gesetzliche Bindungswirkung des Bundesfinanzgesetzes, also des jährlichen österreichischen Bundesbudgets, knüpft nicht mehr an über 1.000 bundesfinanzgesetzlichen Ansätzen, sondern an 70 Globalbudgets an, die jeweils einen bedeutenden Haushaltscluster innerhalb einer Untergliederung darstellen. Damit wird für die einzelnen haushaltsleitenden Organe ein erhebliches Maß an zusätzlicher Budgetflexibilität geschaffen, weil Mittelumrichtungen in höherem Maße verwaltungsintern durchführbar sind als bisher. Unterhalb der Globalbudgets ermöglichen hunderte Detailbudgets und in noch kleinerer Granularität das Verzeichnis veranschlagter Konten (VVK) dem Nationalrat und der interessierten Öffentlichkeit einen detaillierten Einblick in die Veranschlagung und damit in die beabsichtigte Mittelverwendung.

Abbildung 3B: Die neue Struktur des österreichischen Bundeshaushaltes



Der Vorteil der neuen Budgetgliederung liegt aber nicht nur in der erhöhten Flexibilität der Verwaltung, sondern auch in einer besseren Verständlichkeit für die Öffentlichkeit: So existiert zum Beispiel im Unterrichtsministerium ein Globalbudget „Schule einschließlich Lehrpersonal“, im Sozialressort eines zum „Arbeitsmarkt“, im Justizministerium eines zu „Rechtsprechung“. Gegenüber den oft sehr technischen Bezeichnungen der bisherigen bundesfinanzgesetzlichen Ansätze sind nun jene der Globalbudgets deutlich allgemeiner verständlich und dienen damit der besseren öffentlichen Kommunizierbarkeit von Budgets.

VI. Umstellung auf die Doppik

Um dem seit 2013 geltenden Verfassungsgrundsatz der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes zu entsprechen, liegt der Bundesvoranschlag 2013 in zwei Perspektiven vor: Der Finanzierungsvoranschlag bildet die Liquidität ab, der Ergebnisvoranschlag den Ressourcenverbrauch und -zufluss. Der dritte Teil des neuen Rechnungswesens wird in Gestalt der Vermögensrechnung erstellt. Die entsprechende Eröffnungsbilanz des Bundes entsteht im Zusammenwirken zwischen dem Bundesministerium für Finanzen (BMF) und den übrigen haushaltsleitenden Organen, also den Bundesministerien und Obersten Organen.

Mit dem Umstieg auf die Veranschlagung nach doppischen Grundsätzen werden viele traditionelle Schwächen der ausschließlichen Darstellung der Liquiditätsperspektive vermieden. Beispiel: Wenn ein Vermögensbestandteil des Bundes verkauft wird, zeigt die ausschließliche Liquiditätssicht bloß die Einzahlung des Erlöses, nicht aber den Wegfall des Vermögensbestandteiles und generiert damit eine klassische Fiskalillusion: Die Einzahlung wird als willkommene Verbesserung der Finanzlage gedeutet, der Verlust des Vermögens wird nicht dargestellt.

Weiteres Beispiel: Wenn finanzielle Leistungen des Bundes erst in späteren Finanzjahren erfolgen, zeigt eine ausschließliche Liquiditätssicht die damit verbundene Budgetbelastung erst im Jahr der Auszahlung, also wird die zum Zeitpunkt der Anschaffung bestehende Budgetbelastung entsprechend unterschätzt. Dies ist beispielsweise für die Infrastrukturinvestitionen der Österreichischen Bundesbahnen relevant, wo der entsprechende, vom Bund zu leistende Finanzierungsanteil im Ergebnishaushalt bereits im Baujahr ausgewiesen wird und daher der Finanzierungs- und der Ergebnishaushalt – auch schon im Stadium des Voranschlages – in diesem Fall deutlich unterschiedliche Bilder zeigen.

Ein drittes Beispiel, wo die neue Budgetdarstellung eine wesentliche Verbesserung der Informationslage generiert, sind die Abschreibungen. Diese werden nunmehr ausgewiesen. Früher war die Abnutzung der einzelnen Investitionsgüter nicht in der Budgetdarstellung ersichtlich.

Schließlich beantwortet eine ausschließliche Liquiditätssicht die für ein Gemeinwesen relevante Frage nicht, ob man im Laufe des jeweils abgelaufenen Finanzjahres ärmer oder reicher geworden ist. Die Doppik ermöglicht mit der Vermögensrechnung eine solche Antwort.

Für die umfassende Umstellung des Rechnungs- und Veranschlagungswesens auf die Doppik wurde eine Reihe von Verordnungen erlassen, welche die diesbezüglich maßgeblichen Bestimmungen des Bundeshaushaltsgesetzes (BHG) 2013 konkretisieren. Es sind dies vor allem die

- Eröffnungsbilanzverordnung¹⁴¹, welche die Erstellung der Eröffnungsbilanz des Bundes regelt und in der noch detaillierteren Eröffnungsbilanzverordnungs-Richtlinie des BMF eine weitere Konkretisierung erfährt. Die Verordnung beschäftigt sich mit der Bewertung von Sachanlagen, immateriellen Anlagenwerten, Kulturgütern, Grundstücken,

¹⁴¹ BGBl. II 343/2011.

Gebäuden, sonstigen Vermögenswerten (u.a. Forderungen, Vorräte, Beteiligungen), Verbindlichkeiten, Rückstellungen, aktiven Finanzinstrumenten, Finanzschulden und Währungstauschverträgen. Weiters regelt die Verordnung die Darstellung des Nettovermögens, der Bundeshaftungen und der zukünftigen Pensionsaufwendungen des Bundes.

Dabei wird jeweils eine gute Balance zwischen der Ermittlung hinreichend aussagekräftiger Bewertungsergebnisse und dem damit verbundenen Aufwand angestrebt. Dementsprechend sind beispielsweise bei der Bewertung von Grundstücken und Gebäuden verschiedene in der Verordnung dargelegte Bewertungsmethoden zulässig. Diese Balance gewährleistet auch einen pragmatischen und zugleich zielführenden Umgang mit dem Problem, dass bei einer Eröffnungsbilanz nie alle Informationen vorliegen, die es erlauben würden, alle Bewertungen nach nur einem Standard durchzuführen. Hier besteht zwangsläufig die Notwendigkeit eines gewissen Pluralismus bei den Bewertungsmethoden. Künftige, neue Bewertungen in entsprechenden Jahresabschlüssen müssen dann einheitlichen Standards folgen, was bei Neuzugängen gut umsetzbar ist. Damit wird über die Zeit ein immer genaueres und vollständigeres Bilanzbild ermöglicht.

- Rechnungslegungsverordnung¹⁴², welche vom Präsidenten des Rechnungshofes im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Finanzen erlassen wurde und in welcher die näheren Bestimmungen zu den Abschlussrechnungen des Bundes (Voranschlagsvergleichsrechnung für den Ergebnis- und den Finanzierungshaushalt, die konsolidierten Vermögens-, Ergebnis- und Finanzierungsrechnungen sowie der Anhang) und zum Bundesrechnungsabschluss geregelt sind.

In Gestalt der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) bestehen Standards für das Rechnungswesen öffentlicher Haushalte, die für Österreich zwar nicht verbindlich sind, an denen sich der Bund gleichwohl so weit orientiert hat, wie dies aus Plausibilitäts- und Praktikabilitätsgründen sinnvoll erschien. In der Substanz erfüllt der Bund nach Einschätzung des BMF von den 32 bestehenden IPSAS-Standards 20, sieben sind nicht anwendbar und bei fünf Standards bestehen Abweichungen.

¹⁴² BGBl. II 148/2013.

Zu Jahresende 2013 hat der Bund seine Eröffnungsbilanz per 1.1.2013 veröffentlicht.¹⁴³

Die Aktiva belaufen sich auf rd. 89,5 Mrd. €, davon rd. 76,1 Mrd. langfristiges und rd. 13,4 Mrd. kurzfristiges Vermögen. Die wesentlichsten Bilanzpositionen des langfristigen Vermögens sind Sachanlagen mit rd. 39,6 Mrd., Beteiligungen mit rd. 25,2 Mrd. und langfristige Forderungen mit rd. 7,1 Mrd. Beim kurzfristigen Vermögen entfällt der Löwenanteil auf kurzfristige Forderungen (rd. 8,5 Mrd.) und liquide Mittel (rd. 4,2 Mrd.).

Die Passiva belaufen sich in Summe auf rd. 223,4 Mrd. €, wovon rd. 187,2 Mrd. auf langfristige und rd. 36,2 Mrd. auf kurzfristige Fremdmittel entfallen. Daraus ergibt sich im Vergleich zu den Aktiva ein negatives Nettovermögen (Ausgleichsposten) von rd. 133,9 Mrd. €. Zwar ist – etwa im Hinblick auf die Steuereinhebungskompetenz – die Bilanz einer Gebietskörperschaft nicht eins zu eins mit der Bilanz eines Unternehmens vergleichbar. Trotzdem zeigt das Bilanzbild das klare Erfordernis fortgesetzter konsequenter Budgetkonsolidierung.

Die sich auf neue EU-Vorgaben stützenden, an Dynamik in letzter Zeit massiv zunehmenden Bemühungen auf europäischer Ebene, zu einheitlichen europäischen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor zu gelangen (EPSAS), werden vermutlich auch in Österreich entsprechend zwischen Gebietskörperschaften harmonisierte Standards im Rechnungswesen weiter forcieren. Mit der Haushaltsrechtsreform des Bundes ist Österreich jedenfalls ein in der EU sehr beachtetes best-practice-Beispiel für den Umstieg auf die Doppik geworden.

VII. Wirkungsorientierung

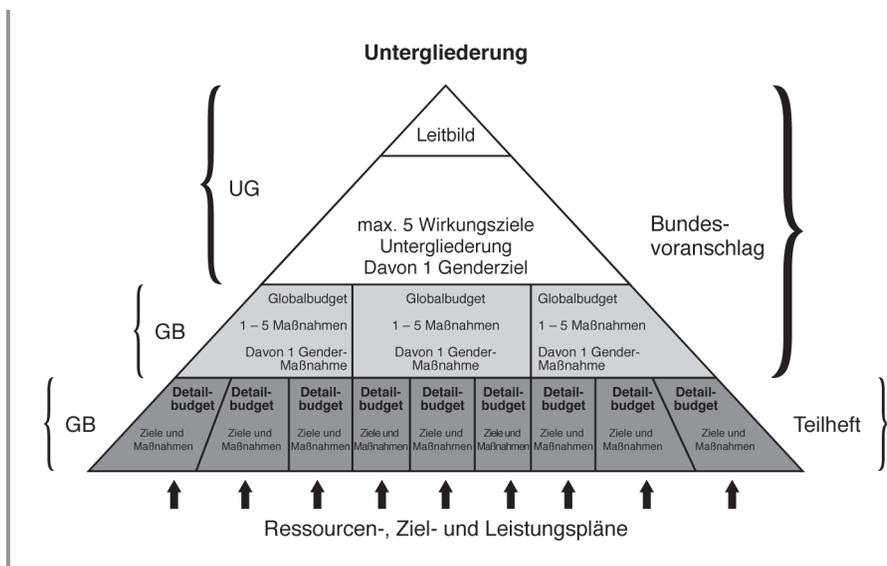
Dies ist wohl der archimedische Punkt der Haushaltsrechtsreform des Bundes. Statt den Budgetentscheid – wie traditionell der Fall – ausschließlich auf die Frage zu konzentrieren, wer wie viel an Budgetmitteln bekommt, umfasst das Budget auch eine zweite Entscheidung: Welche Ergebnisse sollen mit den vorgesehenen Budgetmitteln erzielt werden und wer ist dafür verantwortlich? Damit werden durch Budgetmittel intendierte Wirkungen und Maßnahmen in den Budgetentscheid integriert und somit entsprechend

¹⁴³ Siehe dazu die Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1.1.2013 sowie den Geschäftsbericht zur Eröffnungsbilanz des Bundes zum 1.1.2013, beides erstellt vom Bundesministerium für Finanzen, publiziert auf www.bmf.gv.at.

relevant. Dies betrifft einerseits die mittelfristige Budgetplanung, welche im Strategiebericht, der das jeweilige Bundesfinanzrahmengesetz erläutert, auch Wirkungsziele ausweist. Im Detail wird die Wirkungsorientierung sodann im jeweiligen jährlichen Bundesfinanzgesetz behandelt.

Eine wesentliche institutionelle Rolle bei der Wirkungsorientierung kommt dem Bundeskanzleramt zu. Die in dessen Rahmen agierende Wirkungscontrollingstelle¹⁴⁴ unterstützt die Ressorts durch eine methodische und prozesshafte Begleitung sowie durch Qualitätssicherung. Im Rahmen dieses ressortübergreifenden Wirkungscontrollings gibt das BKA den Ressorts Feed-back zu Entwürfen von Wirkungszielen und dazugehörigen Maßnahmen und übermittelt dem Budgetausschuss des Nationalrats zwei Mal jährlich einen Bericht über die Ergebnisse des Wirkungscontrolling. Nähere Vorschriften für das ressortübergreifende Wirkungscontrolling sind Gegenstand einer entsprechenden Verordnung.

Abbildung 4B: Die Wirkungsorientierungs-Pyramide des österreichischen Bundeshaushalts



Das Bundesfinanzgesetz enthält ab dem Jahr 2013 je Untergliederung ein kurzes Leitbild sowie bis zu fünf Wirkungsziele. Diese werden je Globalbudget durch bis zu fünf Maßnahmen unterstützt. Für jedes der Wirkungsziele müssen standardmäßig drei Fragen als Teil der Budgetunterlagen beantwortet werden:

¹⁴⁴ Diese besteht aus einer Abteilung im Bundeskanzleramt (in Deutschland wäre das vergleichbar mit einem Referat) und umfasst daher einige Personen.

- Warum dieses Wirkungsziel?
- Wie wird dieses Wirkungsziel verfolgt?
- Wie sieht Erfolg aus?

Damit soll sichergestellt werden, dass die entsprechenden Angaben in ihrer Aussagekraft möglichst vergleichbar und damit für Leserinnen und Leser erkenntnisreich sind. In den Teilheften zu den einzelnen Untergliederungen werden nähere Angaben zur Wirkungsorientierung auf Detailbudgetebene publiziert.

Um an einigen Beispielen exemplarisch vor Augen zu führen, wie sich die Wirkungsorientierung konkret materialisiert, seien folgende Beispiele aus dem Bundesbudget 2013 zitiert:

- Das Bundesministerium für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz (BMAK) formuliert in der Untergliederung 20 (Arbeit) das Wirkungsziel der Verbesserung der Arbeits- und Erwerbsfähigkeit älterer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (definiert als 50+). Die standardmäßige „warum“-Frage wird unter Hinweis auf das Know-how älterer Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer beantwortet sowie auf deren Beitrag zu Wachstum und Beschäftigung und darauf verwiesen, dass die Finanzierbarkeit sozialer Systeme durch längere Beschäftigungsdauer unterstützt wird. Die „wie“-Frage behandelt die entsprechenden Beratungs- und Unterstützungsmaßnahmen des BMAK zum dauerhaften Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit und entsprechende Re-Integrationsmaßnahmen in den Arbeitsmarkt. Die Erfolgs-Frage referenziert auf die Beschäftigungsquote sowie die Arbeitslosenquote Älterer, die Anzahl von Beratungen und entsprechender medizinischer Untersuchungen sowie auf die Anzahl der geförderten Personen. In diesem Zusammenhang ist der generelle Hinweis wesentlich, dass entsprechende Erfolgsindikatoren immer auch einen Hinweis zur statistischen Quelle enthalten müssen und Input-Indikatoren (Angabe der jeweils eingesetzten Budgetmittel) für Zwecke der Wirkungsorientierung nicht zulässig sind.
- Das Wirkungsziel der Erleichterung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf wurde vom Bundesministerium für Wirtschaft, Familie und Jugend (BMWFJ) in der Untergliederung 25 (Familie und Jugend) adressiert. Es dient dem BMWFJ zugleich als ein Gleichstellungsziel, welches grundsätzlich in jeder Untergliederung vorzukommen hat. Das BMWFJ beantwortet die „warum“-Frage mit dem Umstand, dass eine verstärkte Teilnahme von Eltern am Arbeitsmarkt die Vereinbarkeit von

Familie und Beruf verbessert und die Gleichstellung der Geschlechter unterstützt. Die „wie“-Frage adressiert verbesserte Kinderbetreuungsangebote durch eine entsprechende Vereinbarung zwischen Bund und Ländern und die höhere Karenz-Beteiligung von Vätern durch Neugestaltung des Kinderbetreuungsgeldes. Die Erfolgs-Komponente weist folgende Indikatoren aus: Geburtenrate, Väterbeteiligung an Karenz, Kinderbetreuungsquoten im Vorschulalter und Wiedereinstiegsrate nach der Karenz.

- Dem BMF sind wesentliche Kompetenzen im Bereich der IT des Bundes zugeordnet. Daher hat das BMF auch ein Wirkungsziel für diesen Bereich formuliert, nämlich die Erweiterung der elektronischen Serviceleistungen für Bürgerinnen und Bürger, Wirtschaft und Verwaltung durch E-Government. „Warum?“ stellt ab auf die Effizienzsteigerung für Bürgerinnen und Bürger, Wirtschaft und Verwaltung. „Wie?“ wird unter Hinweis auf die Maßnahmen zur Förderung des E-Government und entsprechende Kosten-Nutzen-Analysen beantwortet. „Erfolg?“ verweist u.a. auf die Anzahl der Nutzerinnen und Nutzer von Finanz-Online und den Prozentsatz Privater und von Betrieben, welche elektronische Steuererklärungen nutzen, auf die Anzahl elektronischer Zustellungen von Steuerbescheiden sowie auf den Projektnutzen laut Kosten-Nutzen-Analysen.

Ein wesentlicher Aspekt bei der Formulierung von Wirkungszielen ist die aufeinander abgestimmte Vorgangsweise „verwandter“ Ministerien. So sind (Stand Anfang Dezember 2013, also vor neuer Regierungsbildung auf österreichischer Bundesebene) nach dem Bundesministeriengesetz drei Ressorts für wesentliche Aspekte der Forschungspolitik zuständig. Wenn diese ihre entsprechenden Wirkungsziele nicht vorab untereinander abstimmen, würde ein Mangel an gemeinsamer Strategieformulierung konstatierbar sein. Die Notwendigkeit der Ausarbeitung von Wirkungszielen stärkt also die strategische Komponente in der Politikformulierung – oder macht transparent, dass diese nur unzureichend vorhanden ist.

Wie schon erwähnt, haben alle Ressorts Wirkungsziele in ihr Zielformulierung aufzunehmen, die auf die Gleichstellung der Geschlechter abstellen. Dies fußt letztlich in Artikel 13 der österreichischen Bundesverfassung, welcher in Absatz 3 vorsieht, dass „Bund, Länder und Gemeinden ... bei der Haushaltsführung die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern anzustreben“ haben.

Die entsprechenden Wirkungsziele der haushaltsleitenden Organe weisen folgende inhaltliche Schwerpunkte auf:

- Vereinbarkeit von Familie und Beruf erleichtern: Diesem Thema widmen sich das Finanz- und das Familienministerium, der Verfassungs- und der Verwaltungsgerichtshof.
- Verbesserung der Chancen von Frauen auf dem Arbeitsmarkt: Dies adressieren das Arbeits-, das Wirtschafts- und das Innovationsministerium.
- Das BMF setzt sich die Reduzierung des gender pay gap durch das Abgabensystem zum Ziel.
- Die Bekämpfung der Gewalt an Frauen ist Thema für das Bundeskanzleramt und das Innenressort.
- Das Sozial- und das Außenministerium beschäftigen sich mit der Reduktion der Armutsgefährdung von Frauen.
- Die bessere Vertretung von Frauen in Institutionen thematisieren das Bundeskanzleramt, das Verteidigungs-, Gesundheits- und Wissenschaftsressort.
- Ohne entsprechende Datengrundlagen kann kein Gender-Ziel operationalisiert werden. Daher beschäftigen sich der Rechnungshof, das Sozial- und das Gesundheits- sowie das Innovationsministerium mit einer Verbesserung der Datenlage.
- Bewusstseinsbildung zu Gleichstellungsfragen machen das Parlament und das Bundeskanzleramt zum Thema.

Wenngleich das Ambitionsniveau zur Wirkungsorientierung im Einzelfall unterschiedlich ausgeprägt sein mag, zeigt dieser unvollständige Überblick über die konkreten Ergebnisse des ersten Durchgangs der Haushaltsrechtsreform doch insgesamt ein durchaus beeindruckendes Gesamtbild. Das spiegelt sich auch in der parlamentarischen Behandlung des Bundesfinanzgesetzes 2013 wider. Aus teilnehmender Beobachtung kann der Verfasser dieses Artikels berichten, dass ihm in all den 16 Jahren seiner Tätigkeit als Leiter der Budgetsektion im BMF bei der Diskussion des jährlichen Budgets im Budgetausschuss des Nationalrates in keinem Jahr eine so starke Fokussierung auf Politikinhaltenerinnerlich ist, wie sie bei der entsprechenden Debatte zum Budget 2013 der Fall war. Dazu hat die Vorlage der Wirkungsziele und Maßnahmen entscheidend beigetragen.

VIII. Wirkungsorientierte Folgenabschätzung und Evaluierung

Für die konsequente Umsetzung der wirkungsorientierten Haushaltsführung ist es wesentlich, Entwürfe von Gesetzen und Verordnungen (auch von geplanten EU-Rechtsakten) sowie wesentliche budgetäre Vorhaben einer wirkungsorientierten Folgenabschätzung zu unterziehen. Auf diese Weise sollen die Entscheidungen des Gesetzgebers auf Basis bestmöglicher Informationen erfolgen. Damit wird jedes Ressort veranlasst, sich vorab zu überlegen, welche Ergebnisse ein solcher neuer legislativer Akt bzw. ein neues Vorhaben generieren soll. Dementsprechend normiert § 17 des BHG 2013 eine solche wirkungsorientierte Folgenabschätzung, eine Reihe von Verordnungen regeln darüber hinaus wesentliche Aspekte. Es handelt sich dabei um die

- WFA-Grundsatz-Verordnung¹⁴⁵, die vom Bundeskanzler im Einvernehmen mit der Bundesministerin für Finanzen erlassen wurde, weiters, jeweils von der Bundesministerin für Finanzen erlassen, um die
- WFA-Finanzielle-Auswirkungen-Verordnung¹⁴⁶ und die
- WFA-EU-Mitbefassungs-Verordnung¹⁴⁷ und schließlich um eine Reihe von sektoriellen Verordnungen, die vom fachlich zuständigen Regierungsmitglied, jeweils im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler und der Bundesministerin für Finanzen, erlassen wurden, nämlich die
- WFA-Gesamtwirtschafts-Verordnung¹⁴⁸, die
- WFA-Gleichstellungsverordnung¹⁴⁹, die
- WFA-Kinder-und-Jugend-Verordnung¹⁵⁰, die
- WFA-Konsumentenschutzpolitik-Verordnung¹⁵¹, die
- WFA-Soziales-Verordnung¹⁵², die

¹⁴⁵ BGBl. II 489/2012.

¹⁴⁶ BGBl. II 490/2012.

¹⁴⁷ BGBl. II 499/2012.

¹⁴⁸ BGBl. II 491/2012.

¹⁴⁹ BGBl. II 498/2012.

¹⁵⁰ BGBl. II 495/2012.

¹⁵¹ BGBl. II 494/2012.

¹⁵² BGBl. II 496/2012.

- WFA-Umwelt-Verordnung¹⁵³, die
- WFA-Unternehmen-Verordnung¹⁵⁴ und die
- WFA-Verwaltungskosten-Verordnung¹⁵⁵.

Im Zentrum dieser vom jeweils zuständigen Ressort vorzunehmenden wirkungsorientierten Folgenabschätzung liegen die Auswirkungen in gesetzlich definierten Dimensionen, nämlich:

- Finanzielle Auswirkungen: Diese sind für das laufende Finanzjahr und mindestens die nächsten vier Finanzjahre zu berechnen. Bei Regelungsvorhaben mit größeren finanziellen Auswirkungen sind diese sogar für die nächsten 30 Finanzjahre sowie die Auswirkungen auf die öffentliche Verschuldung darzulegen. Auch bei Entwürfen von unionsrechtlichen Vorschriften sind die finanziellen Auswirkungen zu ermitteln, dies betrifft auch die entsprechenden finanziellen Konsequenzen für öffentliche Haushalte in Österreich selbst.
- Auswirkungen in bestimmten Politikbereichen: Wirtschaft, Umwelt, Konsumentenschutz, Kinder und Jugend, Verwaltungskosten für Bürgerinnen und Bürger und Unternehmen und die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern. In den entsprechenden, oben erwähnten sektoriellen Verordnungen werden die dafür jeweils maßgeblichen Kriterien definiert, wobei in bestimmten, jeweils definierten Fällen vereinfachte oder vertiefende Abschätzungen vorzunehmen sind.

Das BMF hat zur leichteren Durchführbarkeit der wirkungsorientierten Folgenabschätzung ein IT-Tool entwickelt, welches die haushaltsleitenden Organe entsprechend unterstützt.

Wenn ex ante definiert ist, welche Ergebnisse mit einem Regelungsvorhaben generiert werden sollen, ist damit zugleich die Basis dafür geschaffen, dass ex post sinnvoll evaluiert werden kann. Gemäß den entsprechenden haushaltsrechtlichen Bestimmungen ist es die Aufgabe der jeweils zuständigen haushaltsleitenden Organe, diese Evaluierung in angemessenen Zeitabständen intern durchzuführen, wobei die Erläuterungen der entsprechenden BHG-Bestimmung einen Zeitraum von jeweils längstens fünf Jahren nennen. Weiters haben die haushaltsleitenden Organe dem Bundeskanzler

¹⁵³ BGBl. II 493/2012.

¹⁵⁴ BGBl. II 492/2012.

¹⁵⁵ BGBl. II 497/2012.

(Wirkungscontrollingstelle im BKA) jährlich bis Ende Februar über die Ergebnisse der internen Evaluierungen zu berichten. Der Bundeskanzler wiederum übermittelt jährlich bis Ende Mai dem Budgetausschuss des Nationalrats (und der Bundesministerin für Finanzen) einen entsprechenden zusammenfassenden Bericht. Damit soll sichergestellt werden, dass die Evaluierungsergebnisse auch Gegenstand entsprechender politischer Beurteilungen nicht zuletzt im Hinblick auf künftige Steuerungsentscheidungen werden können.

Für eine umfassende Umsetzung der Ex-ante-Angaben zur Wirkungsorientierung und damit der Basis für die ex post zu erfolgende Evaluierung wäre es wünschenswert, dass die wirkungsorientierte Folgenabschätzung von Regelungsvorhaben nicht nur bei Regierungsvorlagen, sondern auch bei anderen Gesetzesvorschlägen, insbesondere Initiativanträgen, Anwendung findet.

IX. Langfristige Budgetprognose

Wie bereits im Abschnitt über die erste Reformetappe dargelegt wurde, wendet der Bund bereits seit 2009 eine verbindliche mittelfristige Budgetplanung an (Bundesfinanzrahmen), in deren Zentrum gesetzlich bindende Auszahlungsobergrenzen und solche für die Personalkapazität stehen.

Die internationalen Erfahrungen in der Haushaltssteuerung weisen in die Richtung, dass eine Mittelfristplanung allein nicht ausreichend ist, um alle nötigen Steuerungsentscheidungen rechtzeitig treffen zu können. Phänomene wie insbesondere die langfristigen Auswirkungen demografischer Entwicklungen (auf Pensionen, Gesundheit, Pflege, aber etwa auch auf Kinderbetreuung, Bildung und Infrastruktur) bedürfen einer längeren Reaktionszeit, um zeitgerecht die erforderlichen Schritte in die Wege leiten zu können.

Der Bund hat sich daher im Rahmen seiner Haushaltsrechtsreform dazu entschlossen, eine „hinreichend begründete, nachvollziehbare langfristige Budgetprognose für einen Zeitraum von mindestens 30 Finanzjahren in jedem dritten Finanzjahr zu erstellen“. Das BMF konnte die Arbeiten für die erste langfristige Budgetprognose in enger Kooperation mit dem Österreichischen Institut für Wirtschaftsforschung bereits abschließen und als Bericht der Bundesregierung dem Nationalrat vorlegen. Diese Projektion untersucht die budgetären Trends bis 2050 in wesentlichen demografieabhängigen Bereichen (Pensionen, Gesundheit, Pflege, Bildung, Familienleistungen, Arbeitslosigkeit) sowie darüber hinaus in weiteren Aufgabenbereichen (Hoheitsverwaltung, innere und äußere Sicherheit, wirtschaftliche Angelegenheiten, Österreichische Bundesbahnen, sonstiger Verkehr, Umweltschutz, Woh-

nungswesen und kommunale Gemeinschaftsdienste, Freizeitgestaltung, Sport, Kultur und schließlich Zinsen) sowie bei den Einnahmen (indirekte und direkte Steuern, Sozialbeiträge, sonstige Einnahmen).

Sensitivitätsanalysen in den einzelnen Bereichen versuchen die künftige Budgetentwicklung in unterschiedlichen Szenarien deutlich zu machen. Zusammenfassend ergibt sich dabei, dass im angenommenen Basisszenario die Staatsschuldenquote in den kommenden beiden Jahrzehnten kontinuierlich abnimmt, ehe sie im Anschluss daran wieder langsam, aber stetig ansteigt und im Jahr 2050 in etwa beim entsprechenden Maastricht-Referenzwert von 60 % des BIP zu liegen kommt.

Verschiedene Elemente der Haushaltsrechtsreform machen daher die Folgen künftiger Politik deutlich: Während die Wirkungsorientierung im Allgemeinen und die wirkungsorientierte Folgenabschätzung im Besonderen die Konsequenzen beabsichtigten politischen Handelns offenlegen, gibt die langfristige Budgetprognose den Blick darauf frei, was passiert, wenn die Politik keine neuen Entscheidungen trifft, wenn also die bestehenden Regelungen aufrecht bleiben. Wie etwa beim Umstieg auf die Doppik dient die Haushaltsrechtsreform auch hier einem zentralen Anliegen: verbesserter Transparenz.

X. Verstärkte Reformdynamik in den Ländern

Bis vor kurzem war die Steiermark das einzige Bundesland, das sich der Haushaltsrechtsreform des Bundes angeschlossen hat. Ab 1.1.2015 wird die Reform in der Steiermark praktisch umgesetzt werden. In letzter Zeit hat darüber hinaus die Reformorientierung auf Landesebene massiv Momentum gewonnen. Auslöser dafür war der 2012 öffentlich bekannt gewordene Umstand, dass das Land Salzburg über mehrere Jahre hinweg mit öffentlichen Mitteln auf den Finanzmärkten riskante Geschäfte getätigt hat. Dieser Umstand wäre wohl nicht so lange unentdeckt geblieben, wenn es dort ein doppeltes Rechnungs- und Veranlagungswesen gegeben hätte.

Als Konsequenz aus dieser Affaire hat der Salzburger Landtag einstimmig eine Änderung der Landesverfassung beschlossen, in welcher im Art. 44 Abs. 1 die Grundlage für einen doppelten Landeshaushalt ab 2018 gelegt wurde. In einem neuen Art. 44a wurden – ebenfalls mit 1.1.2018 in Kraft tretend – neue Verfassungsgrundsätze für die Haushaltsführung im Land Salzburg beschlossen, wobei neben „der Effizienz“ auch die „Wirkungsorientierung“ sowie die „Transparenz einschließlich der möglichst umfassenden und

wahrheitsgetreuen Darstellung der finanziellen Lage des Landes“¹⁵⁶ Eingang fanden.

Auch Kärnten und das Burgenland haben sich mittlerweile der Reformbewegung angeschlossen. Das Bundesministerium für Finanzen arbeitet eng mit den vier Reformbundesländern zusammen, um sie bei ihren Bestrebungen bestmöglich zu unterstützen, und steht bereit, auch weiteren Gebietskörperschaften mit Rat und Tat zur Seite zu stehen, falls diese einen entsprechenden Systemwechsel in der Haushaltssteuerung vornehmen wollten.

Die Neuerungen in der Haushaltssteuerung auf Länderebene erfordern auch eine wesentliche Weiterentwicklung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV), die ihre verfassungsmäßige Grundlage in § 16 Abs. 1 des Finanz-Verfassungsgesetzes hat und Form und Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse der Länder und Gemeinden regelt. Daher sind derzeit Bestrebungen im Gang, eine entsprechende Neufassung der VRV mit dem Ziel vorzunehmen, sie an die Erfordernisse der Haushaltsrechtsreform anzupassen. Diese Bemühungen werden durch das Koalitionsabkommen der neuen österreichischen Bundesregierung massiv unterstützt, welches ausdrücklich eine Harmonisierung der Rechnungslegungsvorschriften für alle öffentlichen Haushalte in Österreich vorsieht.

Es ist aufgrund der bereits oben erwähnten europäischen EPSAS-Entwicklung jedenfalls davon auszugehen, dass all jene Gebietskörperschaften im Vorteil sein werden, die rechtzeitig eine Umstellung der Haushaltssteuerung vornehmen, statt durch das Zuwarten unter immer größeren Reformdruck zu geraten.

Die Haushaltsrechtsreform ist mittlerweile weit über den Bund hinaus wirksam und bietet Österreich die Chance, seine verschiedenen Haushalte deutlich besser und untereinander konsistenter zu steuern.

¹⁵⁶ Art 44a des Salzburger Landesverfassungsgesetzes vom 24. April 2013, Landesgesetzblatt 37/2013.

XI. Internationale Ausstrahlung der österreichischen Reform

In den letzten Jahren hat das Interesse an den österreichischen Reformverfahren stetig zugenommen. Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter insbesondere des BMF, aber auch etwa des Bundeskanzleramtes präsentieren immer wieder die Reformverfahren bei Veranstaltungen im Ausland, Delegationen aus anderen Ländern besuchen Österreich, um sich aus erster Hand über die neue Haushaltssteuerung zu informieren. Viele Anfragen langten schriftlich ein. Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des BMF nehmen als nationale Experten an country missions des Internationalen Währungsfonds teil, um die Reformverfahren der Alpenrepublik weiterzugeben.

Bei all diesen Aktivitäten stehen vor allem folgende Themen im Vordergrund:

- Mittelfristige verbindliche Budgetplanung: Hier standen die österreichischen Reformverfahren gemeinsam mit jenen aus einigen anderen EU-Mitgliedstaaten auch als best practice-Beispiel Pate für die vor kurzem erlassenen neuen Haushaltsregeln der EU im Rahmen des sog. „sixpacks“, wobei im gegebenen Zusammenhang insbesondere die Richtlinie des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten¹⁵⁷ zu erwähnen ist.
- Wirkungsorientierung: Hier interessiert einerseits das generelle Thema, andererseits wird Österreich insbesondere im Rahmen der Vereinten Nationen von UN Women als best practice-Beispiel für Gender Budgeting adressiert.
- Umstieg auf die Doppik: Dieses Thema spielt gerade in letzter Zeit nicht zuletzt im Zusammenhang mit den EU-Bestrebungen nach Etablierung von EPSAS, aber auch im Zusammenhang mit Aktivitäten des Internationalen Währungsfonds eine immer größere Rolle.
- Schließlich fokussiert sich das internationale Interesse auch auf den Reformprozess in Österreich, darauf, wie es möglich war, eine solche Reform einstimmig im Parlament zu beschließen und unterschiedliche stakeholder von der Sinnhaftigkeit dieser Reform zu überzeugen.

Selbstverständlich steht damit die österreichische Reform auch unter besonderer internationaler Beobachtung hinsichtlich ihrer konsequenten Umsetzung. Schon die bisherigen Reformverfahren haben gezeigt, dass ein

¹⁵⁷ Richtlinie 2011/85/EU des Rates.

Kulturwandel bei wesentlichen Steuerungsaspekten öffentlicher Haushalte möglich ist, aber auch Zeit braucht, um sich zu etablieren. Schon die erste Reformetappe, die seit 2009 in Kraft ist und deutlich weniger Komplexität aufweist als die zweite, hat einige Zeit gebraucht, um in den Köpfen der Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung tatsächlich anzukommen – und selbstverständlich ist auch dieser Prozess noch keineswegs abgeschlossen.

Die zweite, ab 2013 geltende Reformetappe ist noch wesentlich anspruchsvoller und wird daher zweifellos einen längeren Zeitraum benötigen, um tatsächlich voll handlungsmächtig zu werden. Es ist auch davon auszugehen, dass – insbesondere unter dem Aspekt der Verwaltungsvereinfachung – noch die eine oder andere Nachjustierung im Detail erforderlich sein mag. Schließlich sind schon jetzt Themen erkennbar, die eine Weiterentwicklung der Reform nahelegen, wie etwa die Vollkonsolidierung des Bundeshaushalts mit bundeseigenen, ausgegliederten Unternehmen. Weiters wird sich die Frage stellen, ob da oder dort der mit einzelnen Reformelementen verbundene Verwaltungsaufwand weiter reduziert werden kann.¹⁵⁸ Der Reformprozess hat daher zwar entscheidende Hürden genommen, aber er ist weder rechtlich und schon gar nicht kulturell abgeschlossen.

Trotz dieser Einschränkungen kann aufgrund der bisherigen Reform gesagt werden, dass die österreichische Reform durch ihre breite Verankerung und solide Vorbereitung und Implementierung gute Chancen hat, sich dauerhaft als erfolgreiche neue Haushaltssteuerung in Österreich zu etablieren und damit auch einen erheblichen internationalen Ausstrahlungseffekt zu generieren.

¹⁵⁸ Eine entsprechende Evaluierung ist gemäß dem neuen österreichischen Regierungsübereinkommen für das zweite Halbjahr 2014 in Aussicht genommen.

ANHANG

Tabelle: Entwicklung der öffentlichen Schulden (Kreditmarktschulden) und Zinsausgaben in Mrd. € 1950–2010.

Jahr	Ursprungswerte*				errechnete Werte				
	BIP Mrd €	Schulden öGH* Mrd €	Zinsaus- gaben Mrd €	Schulden- quote v.H.	Zinsausg. kumuliert Mrd €	Zinsen/BIP v.H.	Zinssatz im ø v.H.	Schulden zuwachs p.a. Mrd €	
A	B	C	D	E=C:B	F	G=D/B*100	H=D/C*100	I	
1950	49,7	9,6	0,4	19,3	0,4	0,9	4,7		
1951	61,0	10,7	0,5	17,6	1,0	0,8	4,7	1,2	
1952	69,8	12,3	0,6	17,6	1,5	0,8	4,7	1,5	
1953	74,9	14,8	0,7	19,7	2,2	0,9	4,7	2,5	
1954	80,4	18,3	0,9	22,8	3,1	1,1	4,7	3,5	
1955	91,9	21,4	1,0	23,2	4,1	1,1	4,7	3,0	
1956	101,6	22,4	1,1	22,0	5,1	1,0	4,7	1,0	
1957	110,7	23,2	1,1	20,9	6,2	1,0	4,7	0,8	
1958	119,0	24,0	1,1	20,2	7,4	0,9	4,7	0,8	
1959	130,3	25,5	1,2	19,5	8,5	0,9	4,7	1,5	
1960	154,8	29,0	1,4	18,7	9,9	0,9	4,7	3,5	

1961	169,6	32,2	1,5	19,0	11,4	0,9	4,7	3,2
1962	184,5	33,1	1,6	18,0	13,0	0,8	4,7	0,9
1963	195,5	36,0	1,4	18,4	14,4	0,7	4,0	2,9
1964	214,8	39,8	1,6	18,5	16,0	0,7	4,0	3,8
1965	234,8	44,7	1,8	19,0	17,9	0,8	4,1	4,9
1966	249,6	50,3	2,3	20,1	20,1	0,9	4,5	5,6
1967	252,8	58,0	2,8	22,9	22,9	1,1	4,8	7,7
1968	272,7	62,4	2,9	22,9	25,9	1,1	4,7	4,4
1969	305,2	63,0	3,2	20,6	29,1	1,1	5,2	0,6
1970	360,6	64,2	3,5	17,8	32,6	1,0	5,5	1,2
1971	400,2	71,7	3,9	17,9	36,6	1,0	5,5	7,4
1972	436,4	79,4	4,5	18,2	41,1	1,0	5,7	7,7
1973	486,0	86,4	5,4	17,8	46,5	1,1	6,2	7,0
1974	526,0	97,4	6,7	18,5	53,2	1,3	6,9	10,9
1975	551,0	130,0	7,8	23,6	60,9	1,4	6,0	32,6
1976	597,4	150,9	9,5	25,3	70,4	1,6	6,3	20,9
1977	636,5	167,1	10,9	26,3	81,3	1,7	6,5	16,2
1978	678,9	188,6	11,5	27,8	92,9	1,7	6,1	21,5

1979	737,4	211,0	13,1	28,6	105,9	1,8	6,2	22,4
1980	788,5	238,9	15,4	30,3	121,3	2,0	6,4	27,9
1981	825,8	278,2	19,0	33,7	140,4	2,3	6,8	39,3
1982	860,2	313,7	23,4	36,5	163,8	2,7	7,5	35,5
1983	898,3	343,3	26,6	38,2	190,4	3,0	7,8	29,5
1984	942,0	366,7	27,8	38,9	218,2	3,0	7,6	23,4
1985	984,4	388,4	29,0	39,5	247,2	2,9	7,5	21,8
1986	1.037,1	409,3	29,9	39,5	277,1	2,9	7,3	20,9
1987	1.065,1	433,8	30,3	40,7	307,4	2,8	7,0	24,5
1988	1.123,3	461,5	31,2	41,1	338,6	2,8	6,8	27,7
1989	1.200,7	474,7	31,6	39,5	370,2	2,6	6,7	13,2
1990	1.306,7	538,3	33,5	41,2	403,7	2,6	6,2	63,6
1991	1.534,6	599,5	39,8	39,1	443,5	2,6	6,6	61,2
1992	1.646,6	686,4	52,0	41,7	495,5	3,2	7,6	86,8
1993	1.694,4	779,0	52,7	46,0	548,2	3,1	6,8	92,6
1994	1.780,8	857,0	58,8	48,1	607,0	3,3	6,9	78,0
1995	1.848,5	1.028,0	66,5	55,6	673,5	3,6	6,5	171,0
1996	1.876,2	1.096,0	67,4	58,4	740,9	3,6	6,1	68,0

1997	1.915,6	1.143,0	68,1	59,7	808,9	3,6	6,0	47,0
1998	1.965,4	1.185,0	68,8	60,3	877,7	3,5	5,8	42,0
1999	2.012,0	1.225,0	70,2	60,9	947,9	3,5	5,7	40,0
2000	2.062,5	1.232,0	68,0	59,7	1.016,0	3,3	5,5	7,0
2001	2.113,2	1.243,0	67,0	58,8	1.083,0	3,2	5,4	11,0
2002	2.143,2	1.295,0	66,6	60,4	1.149,5	3,1	5,1	52,0
2003	2.163,8	1.384,0	66,0	64,0	1.215,5	3,1	4,8	89,0
2004	2.210,9	1.454,0	65,3	65,8	1.280,8	3,0	4,5	70,0
2005	2.242,2	1.524,0	64,4	68,0	1.345,2	2,9	4,2	70,0
2006	2.326,5	1.572,0	64,9	67,6	1.410,1	2,8	4,1	48,0
2007	2.432,4	1.579,0	66,3	64,9	1.476,4	2,7	4,2	7,0
2008	2.481,2	1.644,0	67,9	66,3	1.544,3	2,7	4,1	65,0
2009	2.397,1	1.761,0	64,1	73,5	1.608,4	2,7	3,6	117,0
2010	2.498,8	2.080,0	64,6	83,2	1.673,0	2,6	3,1	319,0
* öGH: Öffentlicher Gesamthaushalt. Zum öffentlichen Gesamthaushalt zählen der Bund und seine Sondervermögen, die Finanzanteile der Europäischen Union, die Länder (einschließlich der Stadtstaaten Berlin, Bremen und Hamburg) und ihre Sondervermögen, die Gemeinden und Gemeindeverbände, die kamerale Zweckverbände und die gesetzliche Sozialversicherung.								

Quelle: Institut für den öffentlichen Sektor (2011).

Literaturhinweise

Adam, B. (2004), Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS), Frankfurt/Main.

AWV (2012), Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V., AWV-Strategiepapier „Öffentliche Verwaltung 2020“, Eschborn.

Berens, W./Budäus, D./Buschor, E./Fischer, E./Lüder, K./Mundhenke, E./Streim, H. (2005), Eckpunkt Papier für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Arbeitskreis IVR (Integrierte Verbundrechnung), Eckpunkt Papier für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, Düsseldorf Februar 2005, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 16, 887–890.

Berens, W./Budäus, D./Buschor, E./Fischer, E./Lüder, K./Mundhenke, E./Streim, H. (2008), Zum nicht mehr vertretbaren Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Rechnungswesen (Hamburger Thesen), in: Innovative Verwaltung Heft 1/2, und DÖV, Heft 3, 61. Jg.

Bergmoser, U. (2011), Zweckgerechte Vitalisierung des Budgetrechts der Legislative, Berlin.

Bolsenkötter, H. (2007), Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung. Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft, Bd. 55, Baden-Baden.

Bräunig, D. (2013), Welche Governance benötigt das öffentliche Rechnungswesen?, in: Wallmann, W./Nowak, K./Mühlhausen, P./Steingässer, K.-H. (Hrsg.) Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift anlässlich der Verabschiedung von Herrn Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser aus dem Amt des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs, Köln, 59–70.

Buchanan, J. M./Tullock, G. (1962), The Calculus of Consent. Ann Arbor: University of Michigan Press.

Buchholtz, K. (2001), Verwaltungssteuerung mit Kosten- und Leistungsrechnung. Internationale Erfahrungen, Anforderungen und Konzepte, Wiesbaden.

Budäus, D./Buchholtz, K. (1997), Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen, in: Die Betriebswirtschaft, Heft 3, 322–337.

Budäus, D./Conrad, P./Schreyögg, G. (1998), New Public Management, Berlin/New York.

Budäus, D./Behm, C./Adam, A. (2005), Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland – Stand, Konzepte, Entwicklungsperspektiven, in: Verwaltung und Management, Heft 1, 48–53.

Budäus, D. (2006), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Die Verwaltung, Heft 2, 187–246.

Budäus, D. (2009), Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland, Berlin, 4. Mai.

Budäus, D. (2012), Die zerstörerische Kraft des Zusammenspiels von Schuldenkrise, Verschuldungssillusion und klassischem Haushaltswesen gegenüber demokratischen Strukturen von Gebietskörperschaften. Gastbeitrag auf www.haushaltssteuerung.de am 11. Oktober 2012.

Budäus, D./Hilgers, D. (2009), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP), 19. Jg., 377–396.

Budäus, D./Gnädinger, M./Junkernheinrich, M. (2009), Glaubwürdige Politik erfordert transparente und vollständige Informationen, in: Verwaltung und Management, 15. Jg., Heft 2, 66–71.

Budäus, D./Hilgers, D. (2010), Neues doppeltes Haushalts- und Rechnungswesen als Grundlage öffentlicher Ressourcensteuerung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFUP) Jg. 62, 2010, Heft 5, 501–521.

Budäus D./Hilgers, D. (2013a), Transparenz ist nur die Basis. Auch nach zehn Jahren kommunaler Doppik ist der Weg noch weit, in: Der neue Kämmerer, Nr. 4/2013, 19.

Budäus, D./Hilgers, D. (2013b), Mutatis mutandis: Rekommunalisierung zwischen Euphorie und Staatsversagen, in: Die öffentliche Verwaltung (DÖV), September 2013, Heft 18, 701–708.

Budäus, D./Burth, A./Hilgers, D. (2013), Von IPSAS zu EPSAS, in: Behördenpiegel, Ausgabe Juni 2013, 15.

Budäus, D./Burth, A./Hilgers, D. (2014), European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens für Europa, in: V&M Verwaltung und Management, Heft 6, 289–295.

Bundesministerium der Finanzen (2014), Abschlussbericht der Projektgruppe Modernisierung des haushalts- und Rechnungswesens (MHR). Projektlaufzeit: 1. November 2010 bis 14. Oktober 2013, Berlin.

Bundesministerium der Finanzen (2014 a), 3. Bericht zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen, Gutachten erstellt von *M. Werding* in Kooperation mit dem ifo Institut München, Berlin.

Bundesrat (2014), Entschließung des Bundesrates zur angestrebten Einführung von europäischen Rechnungsführungsstandards (EPSAS) zu dem Bericht der Kommission vom 6.3.2013, an den Rat und das europäische Parlament, 811/13 (Beschluss).

Bundesrechnungshof (2006), Bericht nach § 99 BHO über die Modernisierung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens vom 17. August 2006, BT-Drs. 16/2400, Berlin.

Bundesrechnungshof (2014), Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 13. Februar 2014, Bonn.

Burth, A./Hilgers, D. (2012), Welchen Mehrwert bringt die kommunale Doppik? Ergebnisse einer bundesweiten Kämmerer-Befragung, in: V&M Verwaltung und Management, Heft 3, 141–146.

Burth, A./Geißler, R./Gnädiger, M./Hilgers, D. (2013), Kommunalen Finanzreport 2013. Einnahmen, Ausgaben und Verschuldung im Ländervergleich, Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.

Burth, A./Hilgers, D. (2014), Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany, in: Journal of Business Economics (JBE), (forthcoming).

Buschor, E. (1987), Controlling als Führungsinstrument in der Verwaltung. Erfahrungen und Ansätze in der Schweiz, in: Verwaltungsforschung in Perspektive, hrsg. von R. Koch, Baden-Baden.

Buschor, E. (1993), 20 Jahre Haushaltsreform – Eine verwaltungswissenschaftliche Bilanz, in: Brede, H./Buschor, E. (Hrsg.), Das neue öffentliche Rechnungswesen, Baden-Baden, 199 ff.

Deutscher Städtetag/PWC (2011), Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens, Berlin.

Ernst & Young (2012), Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States – Prepared for Eurostat, o.O.

Europäische Kommission (2013), Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten – Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, Brüssel.

FHH Drucksache (2003), Bürgerschaft der FHH: Drucksache, 17/3161 vom 12.2.2003.

Fossen, F./Freier, R./Martin, T. (2014), Race to the debt? Spatial Econometric Evidence on Debt in German Municipalities. DIW Working Paper 1/2014.

Fudalla, M./Schwartz, G. (2009), Der Rechenschaftsbericht in der kommunalen Doppik, Berlin.

Gnädiger, M./Hilgers, D. (2010), Deutsche Schuldenbremsen. Etablierte Modelle und ökonomisch begründeter Fortentwicklungsbedarf, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), Jg. 33, Heft 3, 181–200.

Gutenberg, E. (1983), Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre. Band 1: Die Produktion, 24. Auflage, Berlin/Heidelberg.

Häfner, P./Wissing, R./Quast, E. (2014), Standards staatlicher Doppik, Freiburg/München.

Hilgers, D. (2008), Performance Management in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen, Wiesbaden.

Hilgers, D./Burth, A. (2011), Konzept einer doppelischen Kommunalschuldenbremse für das Land Hessen, in: V&M Verwaltung und Management, Heft 5, 242–251.

Hood, C. (1991), A Public Management for all Seasons?, Public Administration, Vol. 69, No. 1, Spring, 3–19.

Horváth, P. (Hrsg.) (1993), Target Costing, Stuttgart.

Institut für den öffentlichen Sektor (2011), Runter vom Schuldenberg. Plädoyer für eine nachhaltige und transparente Finanzpolitik, Berlin 2011.

Junkernheinrich, M./Micosatt, G. (2008), Kommunaler Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008 – Ein Ländervergleich, hrsg. von der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.

Kiamann, O./Wielenberg, S. (2010), Sind die Regeln der externen Unternehmensrechnung auf die kommunale Rechnungslegung übertragbar?, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 80. Jg., Heft März, 237–261.

Kirsch, G. (2004), Neue Politische Ökonomie, 5. Aufl., Stuttgart.

KGSt (1992), Dezentrale Ressourcenverantwortung. Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell, KGSt-Bericht Nr. 12/91, Köln.

KGSt (1994), Das neue Steuerungsmodell, Definition und Beschreibung von Produkten, KGSt-Bericht Nr. 8/94, Köln.

KGSt (2008), Stand der Einführung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens – Ergebnisse einer bundesweiten Umfrage (Bericht 4/2008), Köln.

Kommission für wirtschaftlichen und sozialen Wandel (Hrsg.) (1977), Wirtschaftlicher und sozialer Wandel in der Bundesrepublik Deutschland. Gutachten der Kommission, Göttingen.

Körner, H. (2001), Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem. Grundlagen der Entwicklung eines doppelten Rechnungs- und Haushaltswesens, Forum Finanzwissenschaft, Bd. 20/I, 2. Aufl., Gesellschaft für finanzwissenschaftliche Forschung e.V., Nürnberg.

Lüder, K./Budäus, D. (1976), Effiziente Haushaltsplanung und Mittelbewirtschaftung. Studie zum Problem der Erzeugung von Anreizen für die wirtschaftliche Verwendung öffentlicher Mittel durch die Titelverwalter, Göttingen.

Lüder, K. (1999), Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Stuttgart.

Lüder, K. (2001), Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Berlin.

Lüder, K. (2002), Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen als Bestandteil eines reformierten öffentlichen Rechnungswesens, in: Keuper, F. (Hrsg.), Produktion und Controlling, Wiesbaden, 493–507.

Lüder, K./Jones, R. (2003), Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt/Main.

Lüder, K. (2006), Ordnungsmäßigkeit – Grundsätze für das Neue Öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 9, 605–611.

Lüder, K. (2009), Zum Entwurf eines Haushaltsgrundsatzmodernisierungsgesetzes, in: Die öffentliche Verwaltung, Heft 14, 567–574.

Lüder, K. (2013), Die neue Verwaltungssteuerung des Landes Hessen, in: Wallmann, W./Nowak, K./Mühlhausen, P./Steingässer, K.-H. (Hrsg.), Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift anlässlich der Verabschiedung von Herrn Prof. Dr. Manfred Eibelshäuser aus dem Amt des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs, Köln, 237–299.

Moog, S./Raffelhüschchen, B. (2013), Ehrbarer Staat? Die Generationenbilanz. Update 2013: Nachhaltigkeitsbilanz der Wahlprogramme, hrsg. von der Stiftung Marktwirtschaft, Berlin.

Mühlenkamp, H./Glöckner, A. (2009), Rechtsvergleich Doppik, Speyerer Forschungsberichte Nr. 260, Speyer.

Nowak, K./Ranscht-Ostwald, A./Schmitz S. (2012), Öffentliches Rechnungswesen. Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, in: Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, 39. Auflage, Stand: November 2012, B 990.

Oebbecke, J. (2014), Haushaltsnot trotz Finanzierungsüberschüsse?, HaushaltsSteuerung.de, 14. April 2014.

Ohler, C. (2014), Die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EP-SAS. Gutachten im Auftrag der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh 2014.

Osborne, D./Gaebler, T. (1992), Reinventing Government. How the Entrepreneurial Science is transforming the Public Sector, Massachusetts.

Pollitt, C./Bouckaert, G. (2004), Public Management Reform: A Comparative Analysis, 2. Aufl., Oxford.

Raupach, B./Stangenberg, K. (2006), Doppik in der öffentlichen Verwaltung, Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Wiesbaden.

Raupach, B./Hilgers, D. (2012), Quo Vadis? Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens, in: V&M Verwaltung und Management, Heft 6, 283–291.

Reinhart, C./Rogoff, K. S. (2011), Dieses Mal ist alles anders. Acht Jahrhunderte Finanzkrisen, 4. Aufl., München.

Rieder, L./Schedler, K. (2004), Kosten-/Leistungsrechnung für die Verwaltung, Bern et al.

Ritz, A./Thom, N. (2009), Public Management. Innovative Konzepte zur Führung im öffentlichen Sektor, 4. Aufl., Wiesbaden.

Schauer, R. (2014), Die österreichische Haushaltsrechtsreform im Lichte der betriebswirtschaftlichen Rechnungstheorie und internationaler Entwicklungen, in: ÖHW (Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich), Jg. 55 (2014), H. 1–3, 1–26.

Schedler, K./Proeller, I. (2009), New Public Management, 4. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien.

Schuster, F. (2007), Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden. Grundlagen der Verwaltungsdoppik im Neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement, 2. Aufl., München.

Schwarting, G. (2003), Risikomanagement in öffentlichen Haushalten, in: Meurer, E./Stephan, G. (Hrsg.) Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, Freiburg i. Br., 4/75–4/92.

Seiwald, J. u.a. (2013), Neue Wege des Haushaltsmanagement, Berlin.

Srocke, I. (2004), Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften: Unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf.

Srocke, I. (2007), Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards, in: Bolsenkötter, a.a.O., 249–277.

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, 291–298.

Suhr, W. (2010), Die Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens des Bundes, in: Budäus, D./Hilgers, D. (Hrsg.), Modernisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen Finanzkrise und Handlungsdruck, Baden-Baden, 65–80.

Thau, A. (2009), Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen. Theoretische Fundierung und mögliche Weiterentwicklung eines Modernisierungsinstruments, Berlin.

Thieme, W. (2008), Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung?, in: Die öffentliche Verwaltung (DÖV), Heft 11, 433–441.

Vogelpoth, N./Dörschell, A./Viehweger, C. (2007), Rechnungslegung nach den IPSAS – Aktuelle Entwicklungen, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 23, 1001–1011.

Vogelpoth, N./Poullie, M. (2007), Einführung der Doppik im Gemeindehaushaltsrecht der Bundesländer, in: Die Wirtschaftsprüfung (WPg), Heft 12, 517–525.

Wirtz, H. (2008), Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, Berlin.

Wysocki, K. v. (1965), Kameralistisches Rechnungswesen, Stuttgart.

Zensus (2011), Welche Kosten verursacht der Zensus, https://www.zensus2011.de/SharedDocs/Aktuelles/Welche_Kosten_verursacht_der_Zensus.html, Abruf am 4.3.2014.

ifst-Schriften 2014 / 2013 / 2012

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich

2013

- Nr. 484 *Schulte/Petschulat*, Disquotale Einlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen im Schenkungsteuerrecht
- Nr. 485 *Andrae*, Realsteuern 2012 – Die Entwicklung der Realsteuerhebesätze der Gemeinden mit 50.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2012 gegenüber 2011
- Nr. 486 *Hüttemann/Meinert*, Die Lifo-Methode in Handels- und Steuerbilanz
- Nr. 487 *Schnitger*, Die Entstrickung im Steuerrecht

- Nr. 488 *Graw*, Der Teilbetrieb im Umwandlungssteuerrecht nach dem Umwandlungssteuer-Erlass 2011
- Nr. 489 v. *Wartenberg/Hey/Wiegard/Eilers/Lenk/Simon*, Steuerpolitik im Wahlkampf, Tagungsband zur ifst-Jahrestagung am 6. Juni 2013
- Nr. 490 *Seer/Klemke*, Neuordnung der Verzinsung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis
- Nr. 491 *Koblenzer/Günther*, Konsequenzen der erwarteten Entscheidung des BVerfG zum Erbschaftsteuerrecht
- Nr. 492 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2012/2013 –
- Nr. 493 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2013 – Entwicklung der Steuerhebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2013 gegenüber 2012 –

2012

- Nr. 478 *Dahm/Hamacher*, Export der Abgeltungsteuer – Zur Vereinfachung und grenzüberschreitenden Anwendung der Abgeltungsteuer
- Nr. 479 v. *Wolfersdorff/Fuest/Thöne/Jung*, Trends und Zukunftsfragen der Steuer- und Finanzpolitik in Deutschland und Europa
- Nr. 480 *Brunsbach/Endres/Lüdicke/Schnitger*, Deutsche Abkommenspolitik – Trends und Entwicklungen 2011/2012
- Nr. 481 v. *Wolfersdorff*, Die „kleine Organschaftsreform“: Erleichterungen bei Abschluss und Durchführung des Gewinnabführungsvertrags – Notlösung, aber keine Alternative zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung
- Nr. 482 *Oestreicher/Koch/Vorndamme/Hohls*, Aufkommenswirkungen einer Abschaffung des Ergebnisabführungsvertrags bei der ertragsteuerlichen Organschaft
- Nr. 483 *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung