

**Dietrich Budäus**

# **Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland – Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppelisches Haushalts- und Rechnungswesen**

*Budgetreform; Doppik; Geldverbrauchskonzept; IPSAS; Kameralistik; Konsolidierung; Kostenrechnung; Leistungserfassung; Public Management; Ressourcenverbrauchskonzept*

Vor dem Hintergrund der heterogenen Entwicklung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf staatlicher und kommunaler Ebene in Deutschland fordert das Manifest eine flächendeckende Hinwendung zu einem output- und ressourcenorientierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen. Nur dies gewährleistet die notwendige Transparenz in einem demokratischen Gemeinwesen. Geboten ist ein einheitliches konzeptionelles Bezugssystem wie das 3-E-Modell, aus dem sich die einzelnen Elemente des Informationssystems ableiten und zu einem Gesamtsystem integrieren lassen. Der zukünftige Schwerpunkt muss auf der Leistungsmessung und dem Leistungsmanagement liegen. Ein wesentliches Problem dabei ist in Deutschland die unverantwortliche Vernachlässigung eines Public Management an den staatlichen Universitäten.

## **I. Vorbemerkungen**

Das hier aus Platzgründen in gekürzter und etwas modifizierter Form wiedergegebene Manifest<sup>1</sup> ist aus dem gemeinsamen Projekt der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) und der Bertelsmann Stiftung „Rechtsvergleich Doppik“ hervorgegangen, das auf eine Standardisierung und eine Weiterentwicklung des neuen doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene in Deutschland abzielt. Die in dem Projekt gewonnenen grundlegenden Erkenntnisse und Handlungsbedarfe (Mühlenkamp/Glückner 2009) sind, wenn auch nicht in allen Details, in das

---

<sup>1</sup> Die Originalfassung des am 4. Mai 2009 in Berlin vorgestellten Manifests findet sich unter [www.doppikvergleich.de](http://www.doppikvergleich.de) und als Druckversion: Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland, hrsg. von Bertelsmann Stiftung und KGSt, Gütersloh 2009.

Manifest eingeflossen. Zugleich geht der Inhalt aber über das Projekt und die Projektergebnisse hinaus. Das Manifest bezieht auch die – in dem Projekt bewusst ausgeklammerte – Staatsebene mit ein, um die auf kommunaler Ebene inzwischen entwickelten Konzepte und gesammelten Erfahrungen für die notwendige einheitliche Strukturierung und Standardisierung des Haushalts- und Rechnungswesens auf allen drei Ebenen des föderalen Systems in Deutschland zu nutzen.<sup>2</sup>

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

## II. Manifest

### a) Doppisches Haushalts- und Rechnungswesen zur Gewährleistung von Vertrauen in Politik und Verwaltungen

**These 1:** *Wesentliche Ursachen der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise – ein intransparentes Informationssystem und gezielte Ausgliederungen von Problembereichen aus den Bilanzen der Banken – gelten in ähnlicher Weise auch für das klassische kamerale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland. Von daher ist das neue doppelte Haushalts- und Rechnungswesen, wie es zunehmend in den deutschen Kommunen praktiziert wird, eine ganz entscheidende Voraussetzung für die Rückgewinnung von Vertrauen in Politik und Verwaltungen. Es ist auf eine transparente und effiziente, ressourcen-, output- und outcomeorientierte Steuerung öffentlicher Ressourcenverwendung ausgerichtet. Es zeigt auf, inwieweit Politik und Verwaltungen der Forderung nach interge-*

2 Ich danke den Mitgliedern des Beirats des Projekts „Rechtsvergleich Doppik“ sowie zahlreichen weiteren Persönlichkeiten aus Wissenschaft und Praxis für ihre konstruktiven Kritiken, Anmerkungen und Änderungsempfehlungen. Namentlich genannt seien hier vor allem die Herren Manfred Pook und Thomas Greiner (KGSt) sowie Günther Tebbe und Marc Gnädinger (Bertelsmann Stiftung), die die Entstehung des Manifests Ende 2008/ Anfang 2009 mit einem intensiven und produktiven Diskussionsprozess begleitet haben. Besonderer Dank gilt auch Frau Dr. Kirsten Witte von der Bertelsmann Stiftung (Programmlinleiterin Wegweiser Kommune) und Herrn Rainer-Christian Beutel (Vorstand KGSt) für die Durchführung des Projekts „Rechtsvergleich Doppik“ und damit für die Bearbeitung eines gesellschaftlich dringend gebotenen Aufgabenfeldes, dem sich das Wissenschaftssystem weitgehend entzieht.

*nerativer Gerechtigkeit entsprechen. Eine immer noch anzutreffende, auf die Beibehaltung des Status quo abzielende Ablehnung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens erkennt die Bedeutung von Transparenz für ein demokratisches Gemeinwesen.*

### **Ergänzende Erläuterung**

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

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

Hinzu kommt jüngst die so genannte Finanzkrise, die verharmlosend nur auf Banken und die Finanzmärkte bezogen wird, tatsächlich aber eher eine Gesellschafts- und Systemkrise darstellt.

Die Reaktionsstrategien des politisch administrativen Systems zur Bewältigung dieser Herausforderungen sind vielfältig. Sie reichen von kurzfristigem Krisenaktionismus über die Schaffung dezentraler weitgehend verselbstständigter öffentlicher Aufgabenträger (einschließlich des Wandels vom produzierenden Staat zum Gewährleistungsstaat) bis hin zur systematischen konzeptionellen Erneuerung der bisherigen Steuerung, wie sie im Rahmen des „(New) Public Managements“ entwickelt wurde. So spielen inzwischen besonders in der kommunalen Praxis das Neue Steuerungsmodell (KGSt 1993) sowie eine Reihe einzelner Reformmaßnahmen eine wesentliche Rolle. Hierzu zählen auf kommunaler Ebene die Beschlüsse der Innenministerkonferenz (IMK) aus dem Jahr 2003 mit entsprechenden Leittexten einer Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO), auf Staatsebene jene Reformansätze wie sie in Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen praktiziert werden (sollen) sowie in allerjüngster Zeit der Entwurf des HGrGMOG. Zugleich ist aber die Komplexität, Heterogenität, Unübersichtlichkeit und Intransparenz öffentlicher Aktivitäten und Ressourcensteuerung stark gestiegen. U. a. hat all dies zu einem erheblichen Verlust an Vertrauen in Politik und Verwaltungen geführt. Es geht somit vor allem um

die Rückgewinnung von Glaubwürdigkeit und Vertrauen in die Kompetenz und einen auf das Gemeinwohl ausgerichteten Gestaltungswillen von Politik und Verwaltungen.

Aus den Folgen von Intransparenz und Ineffizienz des klassischen Haushalts- und Rechnungswesens erklärt sich der seit Beginn der 1990er Jahre betriebene und – zumindest auf kommunaler Ebene weitgehend umgesetzte und nicht mehr infrage gestellte – Ansatz einer umfassenden Erneuerung des öffentlichen Informations- und Planungssystems auf Basis der Doppik. Dieser ergibt sich nicht nur aus dem Anpassungsbedarf an grundlegend geänderte Rahmenbedingungen, sondern zwingend aus dem Transparenz- und Effizienzgebot in einem demokratischen Gemeinwesen.<sup>3</sup>

Auch wenn die Erfahrungen und Ansätze aus dem privatwirtschaftlichen Unternehmenssektor eine gute Hilfestellung und Orientierung für das neue öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen darstellen, so muss dieses auf die öffentlichen Ziele, auf die Funktionsprinzipien eines demokratischen Gemeinwesens, auf die Strukturunterschiede und die dabei prägenden Rollen von Bürgern, Rat/Kreistag bzw. Legislative und Exekutive einschließlich der Verwaltungen ausgerichtet sein. Diesen Unterschieden ist mit der Bewertung des Rechnungsstoffes Rechnung zu tragen. So resultiert die in Kosten- und Leistungsrechnungen öffentlicher Verwaltungen zu erfassende und zu bewertende Leistung aus den politischen und/oder gesetzlich vorgegebenen Leistungszielen, deren Sachzielcharakter im Vordergrund steht. Im privaten Bereich handelt es sich hingegen um eine aus der unternehmerischen Zielsetzung abgeleitete und marktorientierte Leistungsbewertung. Die Zielabhängigkeit der Bewertung (Budäus 1982, S. 151 ff.) ist das nach wie vor nicht gelöste Problem der Leistungs- und auch Kostenbewertung. Gelingt es insgesamt nicht, u. a. durch ein neues Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Doppik und mit einem Mindestmaß an Einheitlichkeit flächendeckend für alle Gebietskörperschaften in Deutschland die notwendige Transparenz und Effizienz öffentlicher Ressourcenverwendung herzustellen und damit wieder Vertrauen in Politik und Verwaltungen zu gewährleisten, so kann sich hieraus ein nicht unerheblicher Schaden für das demokratische System entwickeln.

### Handlungsbedarf

- Das Transparenz- und Effizienzgebot öffentlicher Ressourcenverwendung und die Notwendigkeit dessen institutioneller Absicherung sind in der Öffentlichkeit und besonders gegenüber den zuständigen Entscheidungsträgern in Politik und Verwaltungen als ein wesentliches Element einer funktionsfähigen Demokratie verstärkt deutlich zu machen.
- Dem Transparenz- und Effizienzgebot ist auch auf Bundes- und Landesebene durch die zügige vollständige und flächendeckende Umsetzung des bereits auf kommunaler Ebene und auf Landesebene in Hamburg und Hessen vollzogenen Systemwechsels

---

3 Schon in der französischen Deklaration der Menschen- und Bürgerrechte vom 26. August 1789 ist dieses zu finden „Die Gesellschaft hat das Recht, von jedem öffentlichen Bediensteten Rechenschaft über sein Verwaltungshandeln zu verlangen“ (Damm 2005, S. 281). Jüngst verweist auch der Bundesrechnungshof im Zusammenhang mit der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf das Transparenzgebot als demokratisches Grundprinzip (Bundestags-Drucksache 16/40).

sels hin zur Doppik Rechnung zu tragen. So ist wenig nachvollziehbar, dass Bundesländer ihren Kommunen einen Systemwechsel zur Doppik vorschreiben, selbst aber in der tradierten Kameralistik verharren oder lediglich deren Erweiterung anstreben.

- Die bestehenden Elemente des neuen doppelischen Haushalts- und Rechnungswesens sind zu einem Gesamtsystem einer neuen Politik- und Verwaltungssteuerung zu integrieren; wesentliche hierfür noch fehlende Elemente einer transparenten und effizienten Ressourcen- und Leistungssteuerung wie eine systematische Wirkungsanalyse und Leistungserfassung sind vor allem durch Bereitstellung entsprechender Ausbildungs- und Forschungskapazitäten an den Universitäten zu entwickeln und entsprechend umzusetzen.
- Aus institutionalisierten Vergleichen zwischen Gebietskörperschaften und den daraus resultierenden Lernprozessen sind allgemeingültige Gestaltungskonzepte bzw. -maßnahmen zu entwickeln (insbesondere interkommunale Vergleiche auf nationaler und internationaler Ebene; nationale/internationale Vergleiche von Staatsverwaltungen). Derartige Vergleiche sind ganz wesentliche Grundlagen für eine transparente und effiziente Ressourcensteuerung durch die Ermöglichung, Organisation und Beschleunigung von Lernprozessen in Politik und Verwaltungen. Dabei sollten allerdings grundlegende Erkenntnisse wie etwa die Nichtwirksamkeit von Artikel 115 des Grundgesetzes und die Notwendigkeit einer Schuldenbremse mit einer entsprechenden Grundgesetzänderung (Föderalismuskommission II) nicht dadurch quasi unwirksam werden, dass sie erst in mehr als zehn Jahren wirksam werden sollen (Bundestagsdrucksache 16/12410).
- Institutionalisierte Vergleiche zwischen Gebietskörperschaften als Wettbewerbsäquivalente sowie die Notwendigkeit, gesamtwirtschaftlich und für das übergeordnete Gesamtsystem (Bundesrepublik, Europäische Union) relevante Parameter der einzelnen Gebietskörperschaften zu aggregieren, erfordern flächendeckend einheitliche Mindeststandards. Auch ist eine funktionsfähige und wirtschaftliche Finanzstatistik auf die Festlegung entsprechender Mindeststandards angewiesen.
- Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist systematisch um die bisher wenig entwickelte Wirkungsanalyse und strategische Planung, um deren Verknüpfung mit der politischen Steuerung sowie um deren informationsmäßige Abbildung zu erweitern.
- Die Gebietskörperschaften sind jeweils als Ganzes – also einschließlich ihrer dezentralen Einheiten – im Sinne einer Konzernsteuerung bzw. einer Konzernrechnung zu erfassen.

## **b) Historische Bedingtheit der heutigen Unzulänglichkeit des klassischen kameraleen Haushalts- und Rechnungswesens**

**These 2:** *Im letzten Jahrzehnt des vorigen Jahrhunderts setzte sich immer deutlicher die Erkenntnis durch, dass das kamerale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen für ein*

*demokratisches Gemeinwesen auf kommunaler und staatlicher Ebene in Deutschland nicht mehr hinreichend funktions- und leistungsfähig ist. Mit dem die tatsächlichen Verhältnisse einer Gebietskörperschaft abbildenden neuen doppischen Haushalts- und Rechnungswesen vollzieht sich die Abkehr von einer intransparenten und zunehmend virtuell geprägten kameralen Steuerung öffentlicher Ressourcen.*

### **Ergänzende Erläuterung**

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

Der zweite wesentliche Aspekt liegt in der Entstehung und Entwicklung des Budgetrechts, das höchste Recht der Legislative im historischen Entstehungsprozess parlamentarischer Demokratien (Königsrecht des Parlaments). Budgetrecht auf Basis der Kameralistik bedeutet Einflussnahme auf Regierungen und Verwaltungen durch Bewilligung und Kontrolle deren Einnahmen und Ausgaben durch die Legislative. Hieraus erklärt sich dann auch, dass die inhaltliche Ausprägung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens im Zeitablauf immer stärker durch einen formaljuristischen Kontrollaspekt beeinflusst wurde. Entsprechend liegt die Stärke des kameralen Systems in der auf die Budgetkontrolle ausgerichteten systematischen und flächendeckenden Erfassung und Dokumentation aller Ein- und Ausgaben während einer Haushaltsperiode. Gleichzeitig weist dieses System jedoch gravierende Mängel auf. Es enthält keine Informationen über den nicht zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch in einer Periode, wie er etwa in Form von Abschreibungen für den Vermögensverbrauch und Pensionsrückstellungen für die Versorgungsansprüche der Beamten berücksichtigt werden müsste. Es liefert auch keine Informationen über Output und Outcome, d. h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen bzw. Ziele. Außerdem fehlt eine vollständige Vermögensrechnung, in der sämtliche Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft nachgewiesen werden. Hinzu kommt, dass Gebietskörperschaften heute durch sehr heterogene dezentrale, in der Regel rechtlich selbstständige, überwiegend privatrechtliche Organisationsformen mit eigenem Planungs- und (kaufmännischem) Rechnungssystem, gekennzeichnet sind. Entsprechend erfordert ein vollständiger Überblick über die finan-

zielle Lage einer Gebietskörperschaft eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten mit der Kernverwaltung.

Die Kameralistik birgt eine systemimmanente Tendenz zum Ausufern des Steuerstaates und der Staatsverschuldung in sich und suggeriert den Entscheidungsträgern einen virtuellen finanziellen Handlungsspielraum, der real nicht existiert. Dieser Sachverhalt, verbunden mit der

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

charakterisiert die öffentliche Ressourcen- und Leistungssteuerung eher als organisierte Unverantwortlichkeit denn als ein geordnetes, leistungsfähiges System.

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

### Handlungsbedarf

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

### c) Internationale Entwicklung als Einflussgröße auf den Reformprozess

**These 3:** *Die deutsche Verwaltung ist im internationalen Vergleich ein Nachzügler auf dem Gebiet der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Die Reformprozesse im Ausland versuchten vergleichsweise früh die Schwächen der Kameralistik und deren Folgewirkungen durch einen generellen Wandel vom „cash accounting“ zum „accrual accounting“ und „accrual budgeting“ zu überwinden. Diese Entwicklung wurde über einen längeren Zeitraum von der deutschen Verwaltung gar nicht zur Kenntnis genommen, eine Einstellung, die sich inzwischen geändert hat, ohne allerdings erkennen*

zu können, dass dies auch für die Diskussion um die IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) gilt.

### Ergänzende Erläuterung

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

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

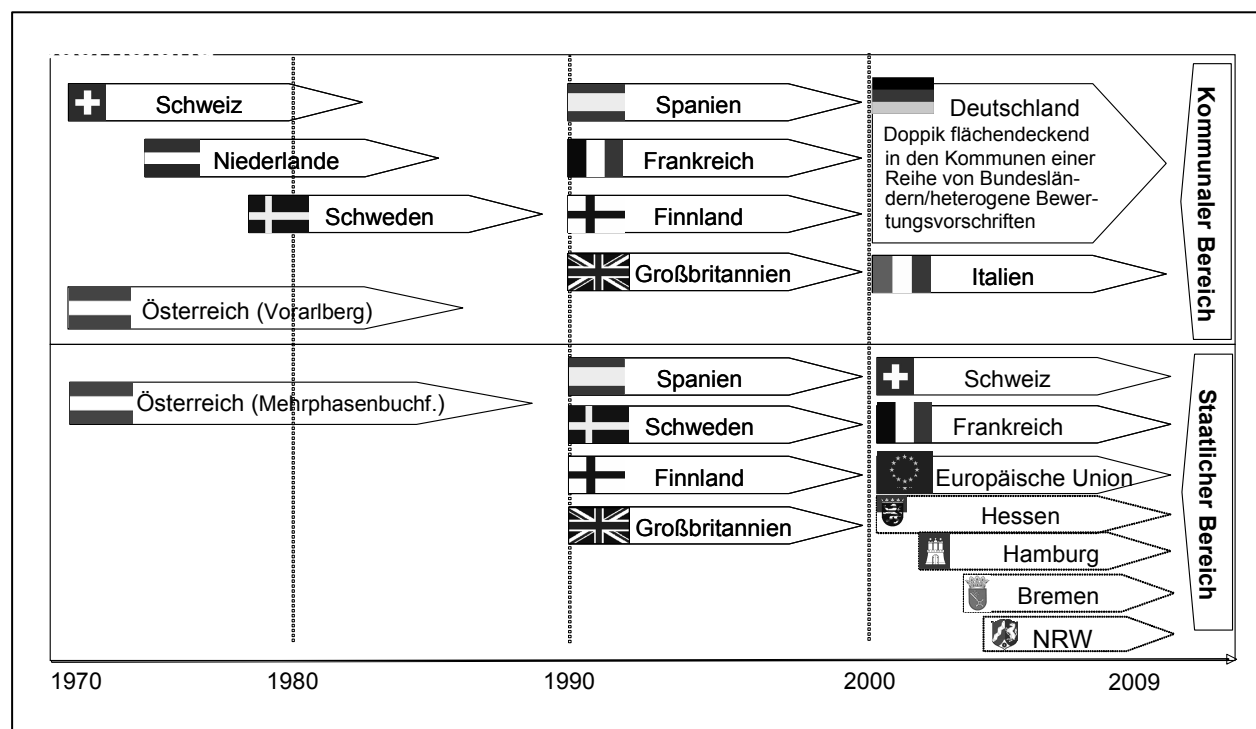


Abb. 1: Internationale Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens zum „accrual accounting“ auf staatlicher und kommunaler Ebene

Quelle: In Ergänzung und Erweiterung von Lüder/Jones 2003, S. 20 ff.

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



die Entwicklung der IPSAS in Deutschland verfolgt und zur Kenntnis genommen wird (Bolsenkötter u. a. 2009).

Aus der internationalen Entwicklung folgt, dass nicht nur auf den drei Ebenen des deutschen Föderalismus ein wachsender Anpassungs-, Harmonisierungs- und Standardisierungsbedarf besteht, sondern auch auf internationaler Ebene und hier insbesondere auf EU-Ebene (vgl. Budäus 2006, S. 189 ff.; Adam 2004; Srocke 2004). Er resultiert – analog zum privatwirtschaftlichen Rechnungswesen – aus dem Zusammenwachsen von Wirtschaftsräumen. So erfordern die Maastricht-Kriterien ein Mindestmaß an Einheitlichkeit für die Erfassung, Abgrenzung und Bewertung von Schulden im öffentlichen Rechnungswesen, etwa konkret bezogen auf die Berücksichtigung von Pensionsverpflichtungen, die Einbeziehung von Schattenhaushalten, die Verschuldung öffentlicher dezentraler Einheiten, die Berücksichtigungen von Bürgschaften, die Verpflichtungen im Rahmen von „public private partnership“ etc. Auch ist nicht auszuschließen, dass in Zukunft ein mögliches Rating von Gebietskörperschaften einen Einfluss auf den Bedarf und die Tendenz zur Entwicklung vergleichbarer Systeme und Mindeststandards für das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen ausübt. So werden die als „Basel II“ bezeichneten Bestimmungen zur Revision der internationalen Eigenkapitalregelungen der Kreditinstitute und insbesondere einem Risikomanagement von Staat und Verwaltungen zunehmend Aufmerksamkeit zu widmen sein (z. B. Schwarting 2003; Budäus/Hilgers 2009).

### Handlungsbedarf

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

### d) Zwecke des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens

**These 4:** *Dem neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen obliegt eine Steuerungs-, eine Informations- und eine Schutzfunktion. Die Entscheidungen über Leistungen und der dafür erforderliche Ressourcenverbrauch sind effektiv und effizient zu steuern. Die Entscheidungsträger in Politik, Verwaltungen und Wirtschaft sowie die Bürger sollen entsprechend der realen Gegebenheiten über die Situation und zukünftige Entwicklung der einzelnen Gebietskörperschaft informiert werden. Die jetzige Generation soll vor einer Ausbeutung durch den Staat sowie die zukünftige Generation vor der Ausbeutung durch die jetzige geschützt werden (intergenerative Gerechtigkeit).*

### **Ergänzende Erläuterung**

Das Haushalts- und Rechnungswesen soll gewährleisten, dass die öffentlichen Leistungen und Ressourcen transparent geplant und der Prozess der Leistungserstellung bzw. des Ressourcenverbrauchs effektiv und effizient gesteuert wird. Zudem zielt es generell auf die Information der zuständigen Entscheidungsträger in Politik und Verwaltungen öffentlicher Gebietskörperschaften ab (Informationsfunktion). Des Weiteren geht es – unmittelbar mit der Informationsfunktion im Zusammenhang stehend – um den Schutz der Steuer zahlenden Bürger vor einer überzogenen finanziellen Belastung durch den Staat. Dabei geht es nicht nur um eine „Ausbeutung“ durch staatlich ineffizientes Handeln, sondern vor allem auch um eine Staat und Verwaltungen instrumentalisierende Ausbeutung des Gemeinwesens durch organisierte Interessengruppen (so genannte „rent seeker“). Hierbei handelt es sich um die intragenerative Gerechtigkeit, d. h. um die Gerechtigkeit innerhalb der jetzigen Generation. Die Schutzfunktion richtet sich aber auch auf den Schutz zukünftiger Generationen vor einer Ausbeutung durch die gegenwärtige Generation. Hierbei geht es vor allem um die Staatsverschuldung und daraus resultierend um das Problem der intergenerativen Gerechtigkeit (Glöckner/Gnädinger/Grieger 2008). Generationengerechtigkeit ist dann gewährleistet, wenn diese auf der Grundlage des neuen Haushalts- und Rechnungswesens als Periodengerechtigkeit (interperiodische Gerechtigkeit) definiert und praktiziert wird. Periodengerechtigkeit ist dann gegeben, wenn der in jeder Periode angefallene Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) durch die Erwirtschaftung eines entsprechenden Ressourcenaufkommens (Erträge) in derselben Periode gedeckt wird. Intergenerative Gerechtigkeit wird damit zum Problem des Haushaltsausgleichs (Ausgleich des Ergebnishaushalts).

### **Handlungsbedarf**

- Die intragenerative Gerechtigkeit ist nur schwer durch ein öffentliches Rechnungswesen abzubilden; sie erfordert die Eindämmung der Organisationsmacht von Interessengruppen.
- Inwieweit die intergenerative Gerechtigkeit gewährleistet ist, lässt sich mit Hilfe des reformierten öffentlichen Rechnungswesens abbilden; sie ist grundsätzlich über eine „Periodengerechtigkeit“ zu gewährleisten im Sinne des Ausgleichs der ordentlichen Aufwendungen durch die ordentlichen Erträge in jeder Periode.
- Im Ergebnishaushalt ist zu unterscheiden zwischen dem ordentlichen und dem außerordentlichen Ergebnis.
- Im Falle eines nicht ausgeglichenen Ergebnishaushalts ist ein einheitliches, abgestuftes und verbindliches Verfahren zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs festzulegen. Dies bezieht die Standardisierung von Haushaltssicherungskonzepten und deren konsequente Anwendung mit ein, wobei diese auf kommunaler und staatlicher Ebene differenziert zu entwickeln sind.

**e) Neues Haushalts- und Rechnungswesen als Grundlage einer neuen Steuerung von Verwaltung und Politik**

**These 5:** *Der weitgehende Konsens über die Schwachstellen des tradierten Haushalts- und Rechnungswesens hat zu einem flächendeckenden Reformprozess auf allen drei Ebenen des föderalen Systems in Deutschland geführt (Kommunen, Länder, Bund). Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist als Teil dieser Reform („New Public Management“/„Neues Steuerungsmodell“) zentraler Bestandteil eines neuen Systems der Steuerung öffentlicher Ressourcen und Leistungen durch Politik und Verwaltungen.*

**Ergänzende Erläuterung**

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

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

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

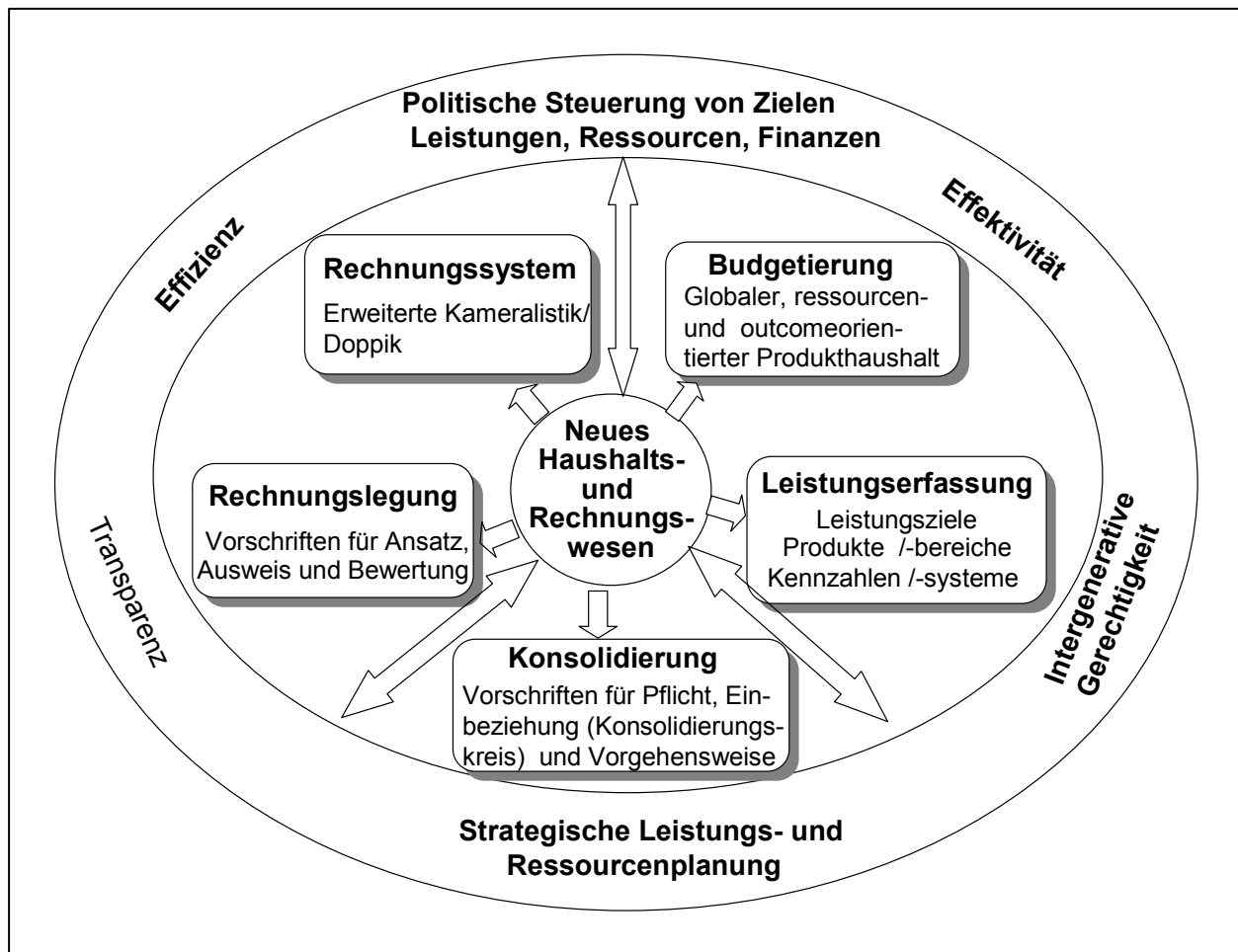


Abb. 2: Elemente und Zielsetzungen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens

Quelle: Eigene Darstellung

Hinzu kommen eine bisher noch stark vernachlässigte längerfristige strategische Ausrichtung der einzelnen Gebietskörperschaft sowie die notwendige konzeptionelle Verknüpfung der politischen Steuerung mit dem Haushalts- und Rechnungswesen.

### Handlungsbedarf

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

## f) Heterogene Reformlandschaft

**These 6:** *Die institutionellen Rahmenbedingungen in Deutschland, insbesondere der Föderalismus, und die Komplexität des Reformansatzes erschweren die Durchsetzung eines notwendigen Mindestmaßes an Einheitlichkeit eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens. Hinzu kommen ein wenig produktiver „Reformegoismus“, Ansprüche auf eine Reformführerschaft einzelner Gebietskörperschaften und der Einfluss vielschichtiger Interessen der beteiligten Berater, Organisationen und Individuen. All dies erklärt die derzeitige sehr heterogene und zersplitterte Reformlandschaft in Deutschland, eine Situation, die auf den höchst dringlichen Harmonisierungsbedarf verweist.*

### Ergänzende Erläuterung

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

### Handlungsbedarf

- Schaffung eines Mindestmaßes an Vereinheitlichung des Haushalts- und Rechnungswesens für alle Ebenen des föderalen Aufbaus der Bundesrepublik Deutschland. Die derzeitige heterogene Reformlandschaft darf nicht dazu führen, dass sich die hieraus resultierende Systemintransparenz zu einem Dauerproblem entwickelt.
- Verständigung auf ein einheitliches Glossar.

- Die im Projekt „Rechtsvergleich Doppik“ erzielten Ergebnisse sowie die im Rahmen des Projektes eingerichtete Datenbank sollten mit Nachdruck in die aktuelle Diskussion und zukünftige Entwicklung einfließen.
- Es sollte langfristig der Kontenrahmen (Kontengruppen) auf kommunaler und staatlicher Ebene vereinheitlicht werden, wobei diese Vereinheitlichung nicht zu Lasten jener Gebietskörperschaften gehen sollte, die sich sehr früh und konsequent für die Umstellung auf die Doppik entschieden haben.
- Es ist konsequent die Einsetzung eines Standard-Setting-Komitees zu betreiben. Dieses Gremium ist mit einem klaren Auftrag und entsprechenden Kompetenzen auszustatten.
- In dem Standard-Setting-Komitee sollten alle Ebenen des föderalen Systems in Deutschland – Bund, Länder, Kommunen – entsprechend ihrer bisherigen Reformaktivitäten und Erfahrungen angemessen vertreten sein.
- Die bisher vorliegenden praktischen Erfahrungen mit der Doppik vor allem bei den Kommunen und daraus abgeleitete Empfehlungen sollten umfassend Berücksichtigung finden.

**g) Konzeptioneller Bezugsrahmen für die Ausgestaltung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens**

**These 7:** *Das neue Haushalts- und Rechnungswesen ist die Grundlage für eine neue Verwaltungssteuerung. Es integriert konzeptionell und instrumentell die unterschiedlichen Funktionen von Politik und Verwaltung in ein Gesamtsystem. Grundlage hierfür ist das so genannte 3-E-Modell mit den drei Ebenen Effektivität (Zielebene), Effizienz (Maßnahmen-/Produktebene) und Kostenwirtschaftlichkeit (Ressourcenebene).*

**Ergänzende Erläuterung**

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

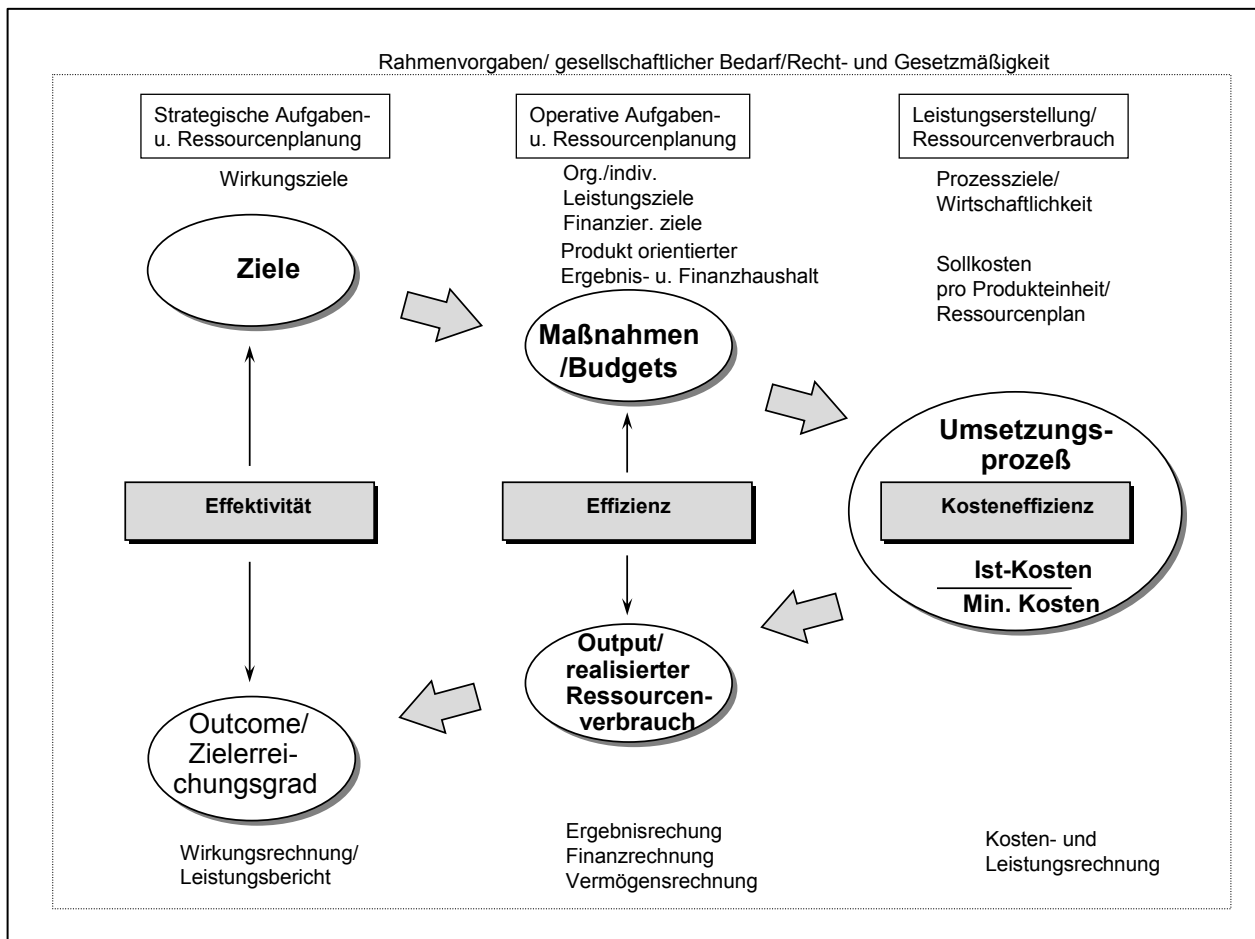


Abb 3.: Verfahrensmäßige und instrumentelle Ausgestaltung des 3-E-Modells

Quelle: Budäus/Buchholtz 1997: S. 322 ff.

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

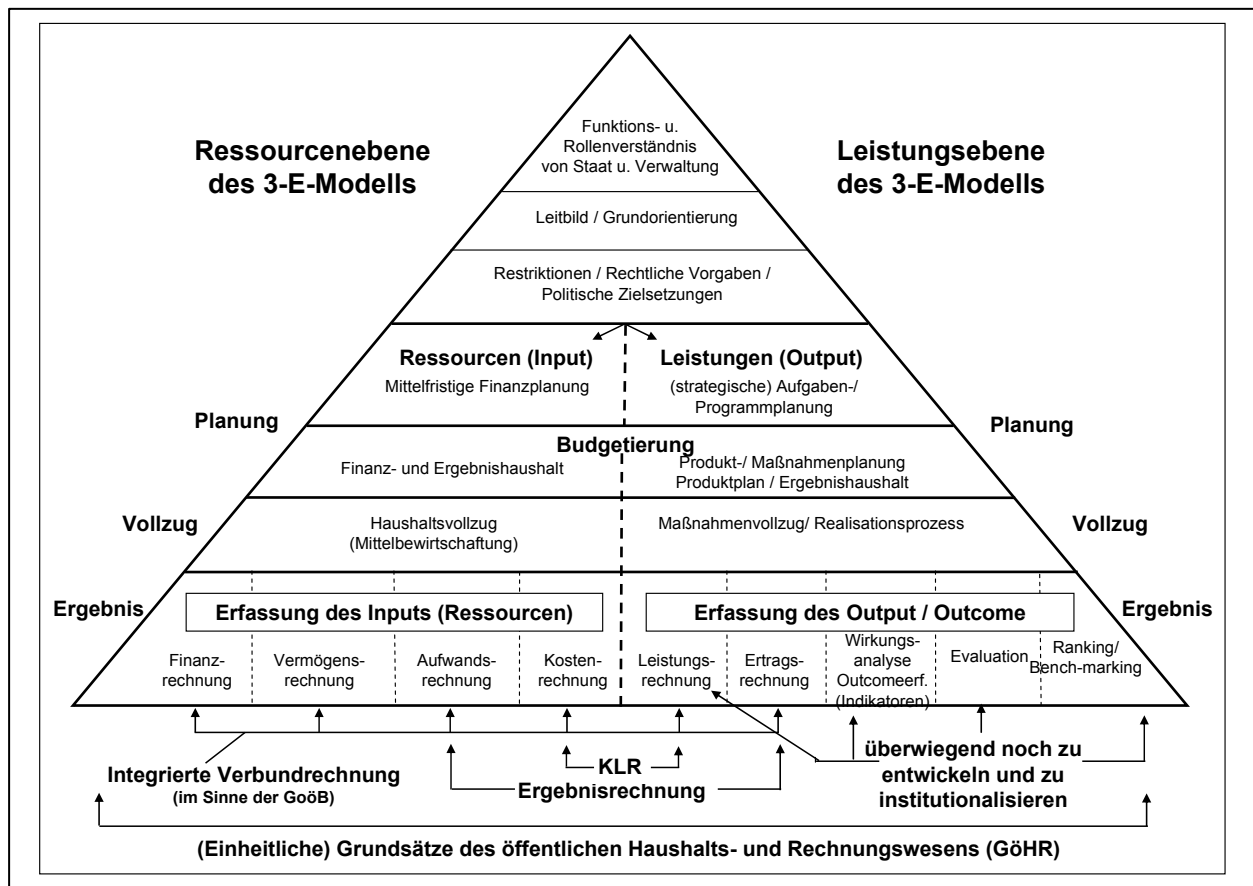


Abb. 4: Operationalisierung des 3-E-Modells für die Leistungs- und Ressourcensteuerung

Quelle: Erweiterung von Brixner/Harms/Noe 2003, S. 40; Hilgers 2009, S. 185

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

### Handlungsbedarf

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

### h) Reformelement Rechnungssystem

**These 8:** Das Rechnungssystem steht mit dem maßgebenden Rechnungsstil für die grundlegende Struktur des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Zu unterscheiden ist



*zwischen einem nach wie vor kameral orientierten Ansatz (erweiterte Kameralistik) und jenen Konzepten, die unterschiedliche Rechnungsmodule auf Basis der Doppik zu einem Gesamtsystem integrieren (Drei-Komponenten-Rechnung und IVR).*

### **Ergänzende Erläuterung**

Während die Staatsebene in Deutschland überwiegend die Kameralistik als Grundrechnung beibehält und die Reform auf deren Erweiterung um eine Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) konzentriert, haben sich die ganz überwiegende Zahl der Länder für die kommunale Ebene und die Länder Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen auf Staatsebene für einen konsequenten Systemwechsel zur Doppik entschieden.

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

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

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

Das zentrale, dritte Modul im Neuen Kommunalen Rechnungswesen (NKR) ist die Ergebnisrechnung. Sie stellt eine Zeitraumrechnung dar und erfasst den Ressourcenverbrauch als 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. 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 (Vogeltho/Poullie 2007, S. 517 ff.; Schuster 2007; Raupach/Stangenberg 2006). Dieses System bzw. dieser Rechnungsstil ist Grundlage des neuen Haushalts- und Rechnungswesens, wie es auf kommunaler Ebene und in Hamburg, Hessen und Nordrhein-Westfalen zur Anwendung kommt bzw. in absehbarer Zeit zur Anwendung kommen soll.

Die Probleme der auf dem einfachen kameralen Rechnungsstil basierenden erweiterten Kameralistik liegen darin, dass die beiden Rechenmodule kameraler Haushalt und KLR bisher weitgehend isoliert nebeneinander stehen, die KLR eine Reihe eigenständiger Zusatzrechnungen erfordert, in weiten Bereichen nicht flächendeckend, sondern nur für „geeignete Bereiche“ zur Anwendung kommt und vor allem keine institutionelle Verbindlichkeit besitzt. Ob, wann, zu welchem Zweck und von wem die Informationen der KLR tatsächlich genutzt werden, stellt sich in diesem System bisher relativ beliebig dar. Von daher ist auch nicht zu erwarten, dass sich unter Beibehaltung der klassischen Kameralistik trotz ergänzender Kosten- und auch Leistungsdaten das bisherige Denken und Handeln in Kategorien von Einnahmen und Ausgaben grundsätzlich ändert. Zudem spricht folgendes – ökonomische – Argument gegen den Sonderweg der erweiterten Kameralistik. Soll der tatsächliche Ressourcenverbrauch vollständig mithilfe einer Kostenrechnung erfasst werden, so erfordert dieses eine Vollvermögensrechnung. Damit wäre quasi die Aktivseite der öffentlichen Bilanz unabdingbarer Bestandteil der erweiterten Kameralistik. Auch ist zu berücksichtigen, dass die Rechnungsgrößen der Kostenrechnung mit denen der Aufwandsrechnung vollständig identisch sein müssen und bei der Transformation kameraler Haushaltsdaten in Kostengrößen ganz erhebliche Schnittstellen-, Zuordnungs- und Abgrenzungsprobleme ergeben. Das System der erweiterten Kameralistik verursacht nicht nur mindestens gleiche Umstellungs- und Unterhaltungskosten wie jenes der Doppik, sondern ist auch anfälliger, intransparenter und komplexer. Von daher dürfte die auf Staatsebene noch präferierte erweiterte Kameralistik nur eine – sehr kostenintensive – Übergangslösung zur Doppik darstellen. In der folgenden Abbil-

dung 5 sind die idealtypischen Merkmale unterschiedlicher Rechnungssysteme aufgezeigt, wobei keines der in der Praxis anzutreffenden Systeme alle der jeweils genannten systemspezifischen Merkmale aufweist.

| <b>Planung/<br/>Sollgrößen<br/>(Haushalts-<br/>ebene)</b>    | <b>Leistungen/<br/>Produkte<br/>(Output;<br/>Outcome)<br/>A</b>   | <b>Ressourcen-<br/>verbrauch /<br/>Ressourcen -<br/>ertrag<br/>B</b>                | <b>Geldver-<br/>brauch /Geld-<br/>aufkommen<br/>C</b>                                     |
|--|---|---|---|
| <b>Realisation/<br/>Istgrößen<br/>(Rechnungs-<br/>ebene)</b> | <b>Realisierte<br/>Leistungen<br/>(Output;<br/>Outcome)<br/>D</b> | <b>Realisierter<br/>Ressourcen-<br/>verbrauch/<br/>Ressourcen-<br/>ertrag<br/>E</b> | <b>Realisierter<br/>Geldver-<br/>brauch /Geld-<br/>aufkommen<br/>(Finanzmittel)<br/>F</b> |

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

Abb. 5: Merkmale unterschiedlicher Rechnungssysteme

Quelle: Eigene Darstellung

Die Konsequenzen eines doppischen Rechnungssystems für die öffentlichen Haushalte sind gravierend. So ist in der Vermögens- und in der Ergebnisrechnung auch jener Ressourcenverbrauch auszuweisen, der zwar in einer bestimmten Haushaltsperiode nicht mit Zahlungen verbunden ist, gleichwohl als Aufwand bzw. Vermögensverbrauch anfällt. Hierzu zählen insbesondere Abschreibungen und Pensionsverpflichtungen, die damit auch die auszuweisende – tatsächliche – Verschuldung beeinflussen. Schulden beschränken sich nicht mehr auf die Geldschulden (Kapitalmarktschulden), sondern umfassen darüber hinausgehende zukünftige Verbindlichkeiten in Form von Rückstellungen. Das Eigenkapital von Gebietskörperschaften ist bei einer derartigen vollständigen Erfassung der tatsächlichen Verschuldung erheblich geringer im Vergleich zur – fälschlicherweise – vorherrschenden Beschränkung der Schulden auf die Geldschulden. Zahlreiche Gebietskörperschaften dürften bei dieser den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ermittlung der Verschuldung ein negatives Eigenkapital ausweisen, ein Sachverhalt, der möglicherweise ganz wesentlich die nach wie vor verbreiteten Vorbehalte gegen ein derartiges Rechnungssystem erklärt (Thieme 2008, S. 433 ff.; Sarrazin 2008, S. 3). Der derzeitige Reformstand hinsichtlich des Rechnungssystems in Deutschland ist in Abbildung 6 wiedergegeben.

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

Abb. 6: Rechnungssysteme in den deutschen Gebietskörperschaften (Stand 2008)

Quelle: Budäus/Hilgers 2009, S. 393

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

### Handlungsbedarf

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

## i) Integrierte Verbundrechnung als zukünftiges Rechnungssystem

**These 9:** *Der zukünftige Ansatz wird von der Grundstruktur her generell die IVR auf Basis der Doppik sein. Sie stellt die konzeptionelle Weiterentwicklung der Drei-Komponenten-Rechnung dar und integriert die Planung (Haushalt/Budgetierung) und die Ist-Rechnung (Rechnungswesen). Sie stärkt und reformiert das Budgetrecht der Legislative bzw. des Rats.*

### Ergänzende Erläuterung

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

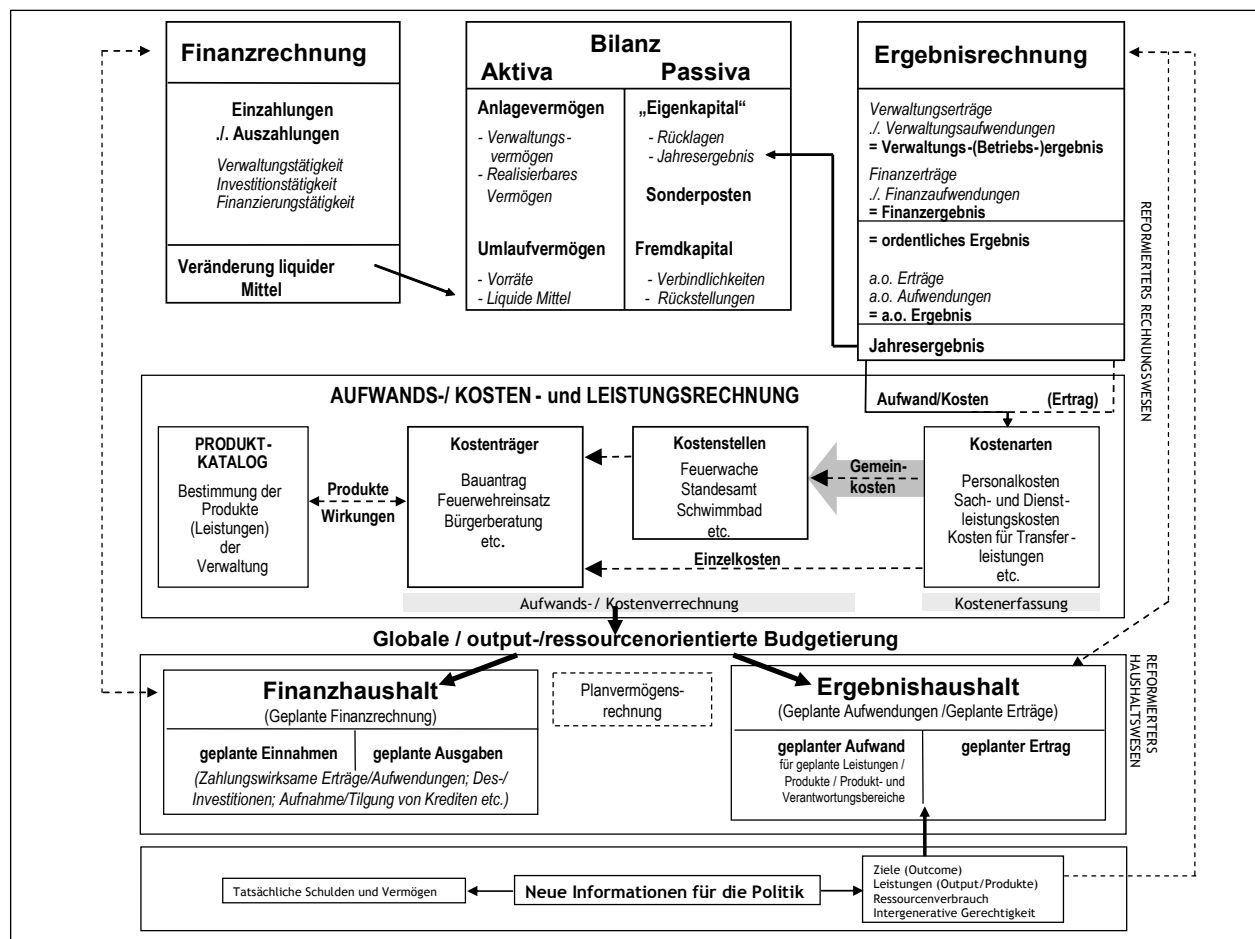


Abb. 7: Integrierte Verbundrechnung als auf die Erfassung von Leistungszielen, Output Ressourcenverbrauch, Vermögen, Schulden und Finanzen ausgerichtetes dopplisches Planungs- und Rechnungssystem

Quelle: Budäus/Hilgers 2009a, S. 384

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

## Handlungsbedarf

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

## j) Stärkung und Ausbau des Budgetrechts

**These 10:** *Durch die IVR wird das klassische, rein auf die Bewilligung des Geldverbrauchs der jeweiligen Haushaltsperiode eingeeengte Budgetrecht der Legislative bzw. des Rats/Kreistags grundlegend erweitert. Die Legislative bzw. der Rat/Kreistag erhalten ganz neue, entscheidungsrelevante Informationen, die auch einzufordern sind. Dabei handelt es sich um*

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

### Ergänzende Erläuterung

Die klassische, überwiegend auf den Geldverbrauch in der Haushaltsperiode ausgerichtete Ausgestaltung des Budgetrechts der Legislative wird mit dem neuen Haushalts- und Rechnungswesen in Form der IVR grundlegend um die Steuerung der Leistung (Outputorientierung) und des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs erweitert und umgestaltet. Neben den bisherigen Informationen über Ausgaben und Einnahmen im Finanzhaushalt, also über die Finanzierung der Leistungen, enthält der Ergebnishaushalt den gesamten durch die Leistungen verursachten Ressourcenverbrauch. Der Ergebnishaushalt gibt zugleich Auskunft darüber, ob der in der Haushaltsperiode für das Leistungsprogramm geplante Ressourcenverbrauch durch ein entsprechendes Ressourcenaufkommen erwirtschaftet wurde, d. h. inwieweit der Forderung nach intergenerativer Gerechtigkeit Rechnung getragen wurde. Daneben liefert die Bilanz die notwendigen Informationen über das jeweilige Vermögen und die über die Geldschulden weit hinausgehenden tatsächlichen Schulden. Damit steht Politik und Verwaltungen ein Informations- und Planungssystem zur Verfügung, das die kurzfristige auf den Geldverbrauch ausgerichtete und mittel- und langfristig eher gegen das Gemeinwohl gerichtete Steuerung öffentlicher Ressourcen ersetzt durch ein integriertes System einer outputorientierten die intergenerative Gerechtigkeit einbeziehende Leistungs- und Ressourcensteuerung. Die Umsetzung und Weiterentwicklung einer zielbezogenen Steuerung ist dabei für die Zukunft die größte Herausforderung. Politik hat allerdings nicht nur das Recht auf Informationen über die jeweils zugrunde liegenden Ziele von Maßnahmen und den entsprechenden Ressourcenbedarf. Politik hat auch die Verpflichtung, dass derartige Ziele festgelegt und transparent gemacht werden und ihr Erreichungsgrad überprüft wird.

### Handlungsbedarf

- Generelle Vermittlung des materiellen Informationsgehalts des neuen Haushalts- und Rechnungswesens und der damit für die Legislative verbundenen mittel- und langfristig wieder am Gemeinwesen ausgerichteten Steuerungs-, Gestaltungs- und auch Kontrollpotenziale.

- Entwicklung und Erarbeitung verbindlicher, transparenter Ziele.
- Überprüfung des Zielerreichungsgrades.
- Weiterentwicklung von Indikatoren, Kennzahlen und -systemen insbesondere zur Erfassung der Zielerreichung, um den zuständigen Entscheidungsorganen komprimierte, aber gleichzeitig entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung zu stellen.
- Nutzung der auf diesem Gebiet bereits auf kommunaler Ebene vorliegenden Erfahrungen.

## **k) Reformelement Rechnungslegung**

***These 11:** Die Rechnungslegung bezieht sich auf die Regelungen für Ansatz, Ausweis, Bewertung und Konsolidierung im Rahmen der Teilrechnungen, speziell von Vermögens-, Finanz-, und Ergebnisrechnung, mit Aufwendungen und Erträgen. Hier liegt zurzeit der höchste Standardisierungsbedarf. Nur wenn es gelingt, sich hinsichtlich der Rechnungslegung für alle Gebietskörperschaften auf Mindeststandards zu verständigen, kann die notwendige Verwaltungssteuerung auch erfolgreich sein. Bei der Rechnungslegung der Leistung liegen in Verbindung mit einem Standardisierungsbedarf noch gravierende konzeptionelle Probleme.*

### **Ergänzende Erläuterung**

Für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor werden inzwischen vier unterschiedliche, sich teilweise überschneidende Referenzmodelle diskutiert und zum Teil auch praktiziert: Handelsgesetzbuch (HGB), Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB), IAS/IFRS (International Public Sector Accounting Standards/International Financial Reporting Standards) und IPSAS (International Public Sector Accounting Standards (Lüder 2002; Adam 2004; Srocke 2004; Vogelpoth 2004; Bolsenkötter 2007; Streim 2007; Vogelpoth/Dörschel/Viehweiger 2007, Berens u. a. 2008; Budäus/Hilgers 2009, S.389; Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth 2009).

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



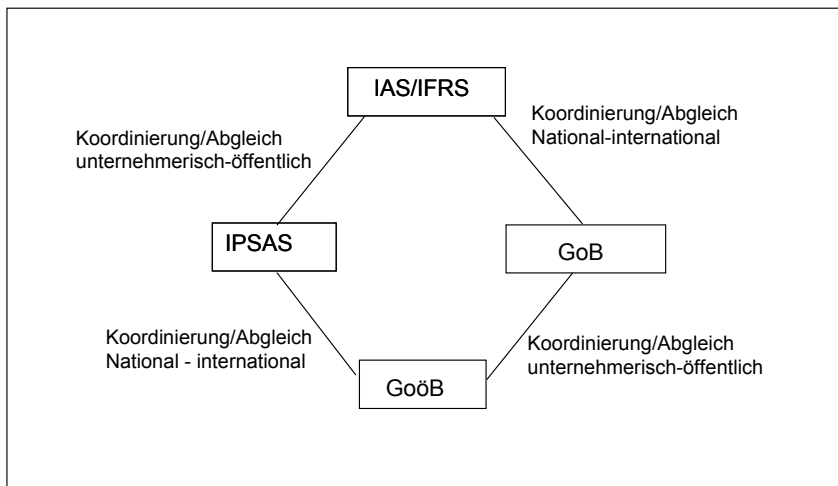


Abb 8: Aktuelle die öffentliche Rechnungslegung beeinflussende Referenzsysteme

Quelle: Bolsenkötter 2007, S. 15

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

Neben HGB und den Grundsätzen ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) auf nationaler Ebene gewinnen auf internationaler Ebene zunehmend die IPSAS in Anlehnung an die IAS/IFRS als Referenzmodell an Bedeutung, wie anschaulich die Beispiele der Schweiz und inzwischen auch Österreich zeigen. Zurzeit liegen für die IPSAS die in der folgenden Übersicht aufgezeigten Standards vor.

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

Abb. 9: *IPSAS Standards*

Quelle: *KPMG 2009*

Die derzeitigen Entwicklungen und Internationalisierungstendenzen dürften dazu führen, dass das überwiegend für dezentrale öffentliche Einheiten (insbesondere Eigengesellschaften und Eigenbetriebe) vorgeschriebene HGB auf Dauer nicht das einzige oder dominante Referenzmodell sein wird. Es entspricht mit seinem Gläubigerschutzprinzip und der Funktion der Ausschüttungsbemessung nicht hinreichend der Zwecksetzung einer öffentlichen Rechnungslegung. Von diesen Zwecksetzungen ausgehend wurden die GoöB in Abgrenzung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und deren notwendigen Modifikation entwickelt (Wirtz 2008; Budäus 2007, S. 45 ff.; Berens u. a. 2005, S. 887 ff.; Lüder 2001, S. 38 ff.). Sie können als wesentliche Bestandteile eines neuen reformierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens angesehen werden

und stehen für die Standardisierung und Ordnungsmäßigkeit der finanziellen Rechnungslegung von Gebietskörperschaften. Sie sind Teil der sich zurzeit entwickelnden Grundsätze des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens (GöHR). Die GöHR müssen sowohl die finanzielle und nicht finanzielle bzw. nicht monetäre Haushaltsplanung als auch die finanzielle und nicht finanzielle bzw. nicht monetäre Rechnungslegung einheitlich strukturieren. Dabei sind Teilbereiche wie etwa die Leistungserfassung oder die Verknüpfung von Haushalts- und Rechnungswesen mit der politischen Steuerung und der strategischen Planung weiter bzw. neu zu entwickeln.

Bei der Entwicklung und verbindlichen Ausformulierung der GöHR sind insbesondere für die Wertansätze des Vermögens die internationalen Diskussionen und Konzepte im Rahmen der IPSAS einzubeziehen, so etwa bezogen auf IPSAS 17 (Sachanlagen) und 21 bzw. 26 (außerplanmäßige Abschreibungen aufgrund von Wertminderungen) (Bolsenkötter u. a. 2009, S. 37 ff.; KPMG 2009 Teil 1 und Teil 2).

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

### Handlungsbedarf

- Für die Rechnungslegung sind die auf deren Zwecksetzung (Steuerungsfunktion, Informationsfunktion, Schutzfunktion) ausgerichteten GoöB stärker zu berücksichtigen.

- Die Wertansätze und die Begrifflichkeiten in den öffentlichen Bilanzen sind zu vereinheitlichen; dabei besitzt die Standardisierung für die Umsetzung des Transparenz- und Effizienzgebots einen Wert an sich.
- Die absolute Höhe des Eigenkapitals in der Eröffnungsbilanz spiegelt durchaus wider, inwieweit in der Vergangenheit der intergenerativen Gerechtigkeit Rechnung getragen worden ist. Von Interesse ist vor allem dessen Veränderung im Zeitablauf.
- Ein in der laufenden Periode verursachter aber erst später zu finanzierender Ressourcenverbrauch (z. B. Versorgungsbezüge) stellt eine Verbindlichkeit dar, die durch Rückstellungen in der Bilanz und Aufwendungen in der Ergebnisrechnung auszuweisen ist.
- Die vor allem aufgrund der derzeitigen Krise vom Staat übernommenen und kaum mehr kontrollierbaren Risiken vor allem in Form von Bürgschaften gegenüber privaten und öffentlichen Unternehmen sind in ihrer Höhe entsprechend ihrer Eintrittswahrscheinlichkeiten zu bewerten und in Form von Rückstellungen in den Bilanzen auszuweisen. Dies bedeutet, dass die Umsetzung des Transparenzgebots eine systematische und fundierte Risikoanalyse und Risikobewertung öffentlicher Ressourcenentscheidungen mit dem entsprechenden Ausweis im Haushalt und in der Bilanz erfordert.
- Die Gebietskörperschaften in Deutschland sollten sich – vertreten durch Verbände und/oder Rechnungshöfe und/oder IMK und/oder Bund-/Länder-/Kommunen-Arbeitskreise wesentlich stärker an der Diskussion und Entwicklung der IPSAS beteiligen.
- Die Diskussion um die IPSAS muss wesentlich stärker in die Entwicklung der GöHR einfließen.

## l) Konsolidierung

**These 12:** *Die Funktions- und Leistungsfähigkeit des Haushalts- und Rechnungswesen kann nicht losgelöst von der Organisationsstruktur der Gebietskörperschaften gesehen werden. Dezentrale Strukturen mit einer Vielzahl rechtlich selbständiger Einheiten häufig mit doppischen Rechnungswesen erfordern eine Gesamtschau über die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft als Ganzes. Diese Gesamtschau einer Gebietskörperschaft ist nur in Form einer Konzernrechnungslegung auf Basis der Doppik möglich.*

### Ergänzende Erläuterung

In den vergangenen Jahrzehnten haben sich die einzelnen Gebietskörperschaften als integrierte Einheiten durch zunehmend dezentrale Strukturen auseinander entwickelt. Das neue Haushalts- und Rechnungswesen auf Basis der Doppik bietet die Chance, dieser Entwicklung entgegenzusteuern (Gornas 2009).

Die Notwendigkeit einer Konsolidierung und damit eines geänderten Haushalts- und Rechnungswesens, lässt sich anschaulich an der tatsächlichen Verschuldung der Kom-

munen verdeutlichen. Diese ist, so wie sie zurzeit in der kameralen Rechnung ausgewiesen wird, in der folgenden Abbildung für die einzelnen Bundesländer dargestellt. Rechnet man die Schulden der dezentralen Einheiten hinzu, so erhöht sich die Verschuldung teilweise bis zum Vierfachen.<sup>4</sup>

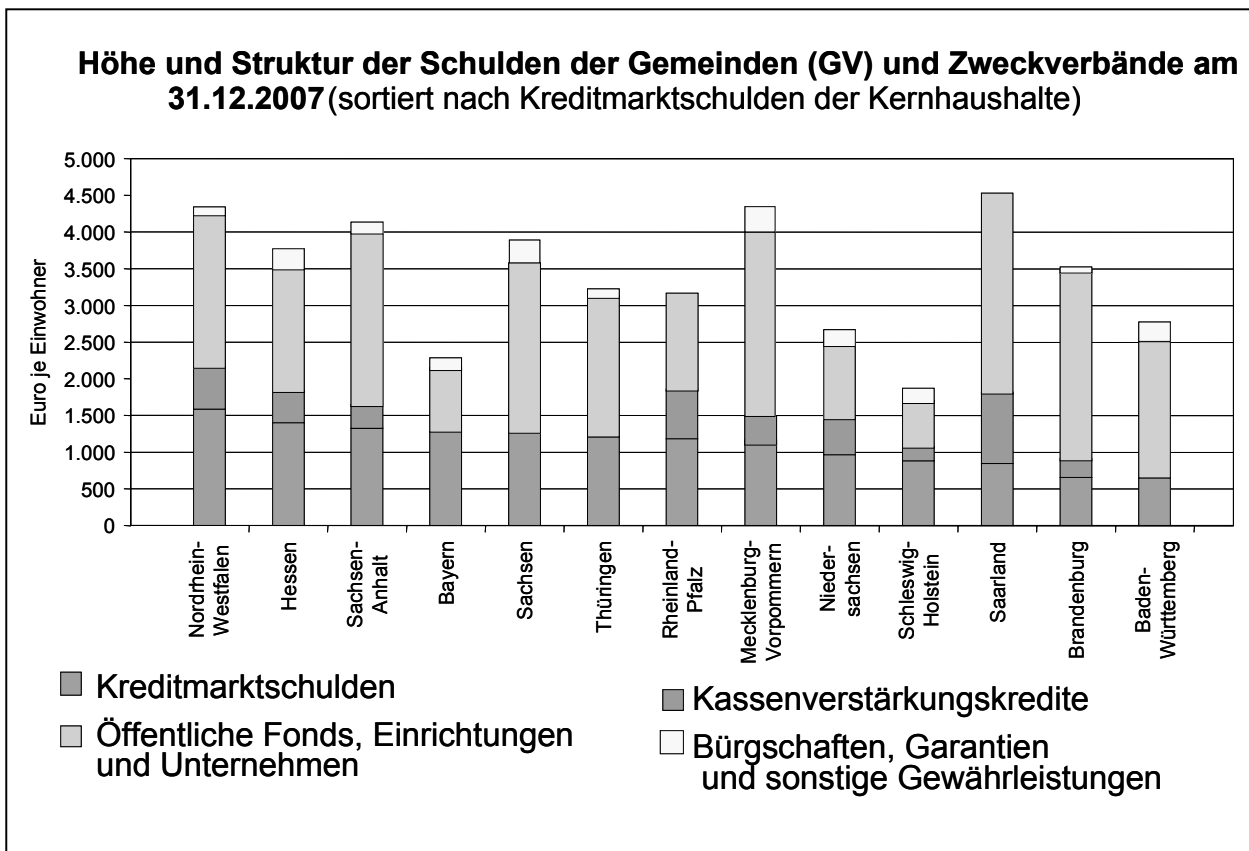


Abb. 10: Höhe und Struktur der Schulden der Gemeinden und Zweckverbände am 31.12.2007 (sortiert nach Kreditmarktschulden der Kernhaushalte)

Quelle: Bertelsmann Stiftung, überarbeitete Grafik aus dem kommunalen Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008, abgerufen unter [www.bertelsmann-stiftung.de](http://www.bertelsmann-stiftung.de) am 18. Februar 2008.

Unter Beibehaltung des tradierten Systems und damit eines Verzichts auf Konsolidierung (Srocke 2007) besteht weiterhin die Gefahr und Tendenz, dass die Organisationspolitik von Gebietskörperschaften genutzt wird, gezielt Intransparenz über die Verschuldung herbeizuführen.<sup>5</sup>

### Handlungsbedarf

- Generelle Umsetzung einer Gesamtbetrachtung von Gebietskörperschaften im Sinne einer vereinheitlichten öffentlichen Konzernrechnungslegung auch auf Staatsebene mit den Bestandteilen Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung, Kapitalflussrechnung und Konsolidierungsbericht.

<sup>4</sup> Auf Staatsebene ist die Situation nicht grundlegend anders (Junkernheinrich/Micosatt 2008, S. 25).

<sup>5</sup> In diesem Zusammenhang ist – bezogen auf die Staatsebene – beispielhaft auf die jüngste Behauptung über die angebliche Tilgung des Erblastentilgungsfonds zu verweisen (Budäus/Gnädinger/Junkernheinrich 2009).

- Abgrenzung des Beteiligungsberichts vom Gesamtabchluss.
- Nutzung der auf diesem Gebiet bisher auf kommunaler Ebene – insbesondere aber in Hamburg – vorliegenden Erfahrungen.

### **m) Kosten- und Leistungsrechnung**

***These 13:** Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) hat in öffentlichen Verwaltungen grundsätzlich zwei Funktionen. Zum einen dient sie als internes Steuerungsinstrument (interne Managementfunktion) und zum anderen als Grundlage einer output- und ressourcenorientierten Budgetierung (politische Gestaltungsfunktion). Das Hauptproblem liegt dabei in der Leistungsrechnung.*

#### **Ergänzende Erläuterung**

Die Notwendigkeit einer KLR in öffentlichen Verwaltungen ist generell unumstritten. Allerdings ist der Stellenwert der Kostenrechnung in Abhängigkeit von dem Rechensystem sehr unterschiedlich. In doppischen Rechnungssystemen existiert eine flächendeckende Aufwandsrechnung, deren Rechengrößen ausschließlich aus aufwandsgleichen Kosten oder umgekehrt formuliert aus kostengleichen Aufwendungen bestehen (ein Unterschied ergibt sich nur im Falle einer kalkulatorischen Eigenkapitalverzinsung). Von daher ist in diesen Fällen im Grunde genommen eine gesonderte Kostenrechnung nicht erforderlich. Sie könnte auch als Aufwandsarten-, Aufwandstellen- und Aufwandsträgerrechnung oder Prozessaufwandsrechnung geführt werden (dies gilt nicht generell für das kommunale Abgabenrecht). Flächendeckend notwendig ist die Kostenrechnung allerdings bei der erweiterten Kameralistik. Hier existiert keine Aufwandsrechnung (als Teil der Ergebnisrechnung). Mithilfe der Kostenrechnung soll der Ressourcenverbrauch erfasst werden. In diesen Fällen gibt es aber dennoch – wenig verständlich – unterschiedliche Auffassungen darüber, ob und inwieweit sie flächendeckend oder nur in „geeigneten Bereichen“ eingeführt werden soll (§ 6 Abs. 3 Haushaltsgrundsätzegesetz – HGrG). Die Formulierung „geeignete Bereiche“ erweckt den Eindruck, es gäbe geeignete und nicht geeignete Bereiche für die Anwendung einer Kostenrechnung. Eine flächendeckende Anwendung wird damit faktisch ausgeschlossen, ein Sachverhalt, der im Rahmen der erweiterten Kameralistik nicht vertretbar ist. Es kann nicht um „geeignete“ und „nicht geeignete“ Bereiche gehen, sondern lediglich um solche Bereiche, die sich – zur Nutzung von Lernprozessen – gut für die sukzessive flächendeckende Einführung und Praktizierung einer Kostenrechnung eignen, und solchen, die sich zunächst weniger gut eignen (Lüder 2001, S. 58). Das Kernproblem liegt allerdings nicht in der Kosten- bzw. Aufwandsrechnung, sondern in der Leistungserfassung und Leistungsrechnung. Diese sind bisher vergleichsweise noch wenig entwickelt. Dies resultiert daraus, dass eine Anlehnung an den privaten Sektor, in dem die Leistungsrechnung primär eine Erlösrechnung darstellt, für öffentliche Verwaltungen nicht sinnvoll ist. Hier ist die Leistungsrechnung die Kostenträgerrechnung. Von daher muss gewährleistet werden, dass die aus Produkt-

katalogen abgeleiteten Produkte identisch sind mit den Kostenträgern (Aufwandsträgern) in der Kostenträgerrechnung (Aufwandsträgerrechnung).

Die Kosten- und Leistungsrechnung findet sich in der Praxis so gut wie in allen Gebietskörperschaften mit behördenspezifisch unterschiedlichen Ausprägungen. Aufgrund der traditionellen Praxis von Kostenrechnungen in den Gebührenhaushalten der Kommunen ist die Kostenrechnung auf kommunaler Ebene seit jeher ein zentrales Steuerungsinstrument. So wurde bereits 1980 das erste umfassende Handbuch der KLR für die Kommunen von der KGSt vorgelegt, seit dieser Zeit entsprechend angewendet und laufend neu bearbeitet und aktualisiert. Zunehmend zeigt sich aber angesichts der durch den Systemwechsel zur Doppik verfügbaren Aufwandsgrößen der Bedeutungsverlust einer eigenständigen Kostenrechnung.

Anders ist die Situation folgerichtig bei den an der – erweiterten – Kameralistik festhaltenden Ländern. Diese stellt sich wie in der Abbildung 11 aufgezeigt dar:

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

*Abb. 11: Überblick über die KLR auf Länderebene*

*Quelle: In Erweiterung an Bund-Länderarbeitskreis 2006, S. 2 ff.*

In zahlreichen Gebietskörperschaften fehlt es an einer institutionellen Verbindlichkeit, die KLR-Informationen für Budgetierung und interne Steuerung auch zu nutzen. Ein erster erfolgreicher Ansatz existiert in den Berliner Bezirksverwaltungen. Hier werden auf der Basis einer verbindlichen KLR „Sollwerte“ für die Kosten einzelner Produkte (Medianwert über alle Bezirke) ermittelt und zur Grundlage der zukünftigen Budgets gemacht (Thau 2008).

## Handlungsbedarf

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

## n) Budgetierung

**These 14:** *Die Budgetierung ist als globale, ressourcen- und outputorientierte Budgetierung für die Verknüpfung von Politik mit dem Haushalts- und Rechnungswesen von zentraler Bedeutung. Sie integriert die Leistungsziele mit den Finanzziele für die jeweilige Budgetperiode und wird legitimiert durch einen Beschluss der zuständigen politischen Vertretung. Politik gewinnt über die Möglichkeit der Festlegung von Zielen und Produkten/Produktgruppen einschließlich der hierfür erforderlichen Ressourcen einen bisher nicht gekannten Gestaltungsspielraum. Verwaltung gewinnt über das globale Budget einen bisher nicht gekannten Spielraum für eine effiziente Ressourcensteuerung.*

## Ergänzende Erläuterung

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



Inzwischen wird die ressourcen- und outputorientierte Budgetierung von Produkthaushalten – vor allem auf der kommunalen Ebene – als das zentrale Reform- und Steuerungsinstrument gesehen. Auch wenn noch nicht immer hinreichend entwickelt, so liegt im Zielbezug der Produkte – dieser setzt Zielfestlegungen voraus – der konzeptionelle Ansatz der Verknüpfung des Haushaltswesens zur politischen Steuerung. Allerdings fehlt bisher in weiten Bereichen noch die Verknüpfung von Zielen und Ressourcen, das heißt die Festlegung von Wirkungs-, Leistungs- und Ressourcenzielen in den Teilergebnishaushalten.

### Handlungsbedarf

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

### o) Wissenschaftlicher Forschungs- und Qualifizierungsbedarf

**These 15:** *Die an den deutschen staatlichen Universitäten bereitgestellten Forschungs- und Ausbildungskapazitäten für das Fachgebiet „Public Management“ wurden in den vergangenen 20 Jahren rigoros abgebaut<sup>6</sup>. Dieser Sachverhalt steht in einem krassen Widerspruch zum Bedarf. Während der Staat für Effizienz und Management privater Unternehmen eine Vielzahl von betriebswirtschaftlichen Lehrstühlen, Instituten bis hin zu ganzen Fakultäten bereitstellt, finanziert er für Effizienz und Management der eigenen Organisationen im Sinne eines „Public Managements“ faktisch gerade einmal zwei Lehrstühle (Potsdam, Speyer) – und das bei einer Staatsquote von fast 50 Prozent. Die oben angesprochenen ungelösten konzeptionellen Probleme der Reform sind Ausdruck der Konsequenzen dieses Missverhältnisses.*

### Ergänzende Erläuterungen

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

---

<sup>6</sup> So in allerjüngster Zeit auch an den Universitäten Mannheim und Hamburg.

Zur Bewältigung der auftretenden Problemfelder bedarf es besonders qualifizierten Personals im öffentlichen Sektor. Hier zeichnet sich nun aber, ergänzend zur Schuldenkrise – man kann dies auch als Krise des öffentlichen Realkapitals bezeichnen – ein weiteres existenzielles Problemfeld in Form einer Krise des Humankapitals ab. Schon heute lässt sich erkennen, dass der öffentliche Sektor in Zukunft um knappe qualifizierte personelle Ressourcen mit dem privatwirtschaftlichen Sektor konkurriert und hier nicht konkurrenzfähig sein wird. Ursächlich hierfür ist zum einen die demographische Entwicklung, verbunden mit einer starken Überalterung in großen Teilen des öffentlichen Sektors, sowie zum anderen ganz entscheidend die völlige Vernachlässigung einer qualifizierten Ausbildung auf dem Gebiet des „Public Managements“ an Universitäten.<sup>7</sup> Anfang der Siebziger-Jahre des vorigen Jahrhunderts hatte sich u. a. als Ergebnis der Empfehlungen der Kommission „Wirtschaftlicher und sozialer Wandel“ ein Bewusstsein für eine stärkere universitäre Forschung und Lehre zu den ökonomischen Fragestellungen des öffentlichen Sektors durchgesetzt. Inzwischen ist eine völlig umgekehrte Situation eingetreten. So gab es Ende der siebziger-/Anfang der Achtziger-Jahre an zwölf staatlichen Universitäten in Deutschland einen Lehrstuhl, der mehr oder minder explizit in Richtung eines „Public Managements“ ausgerichtet war. Heute gibt es nur noch die erwähnten zwei Lehrstühle.

### Handlungsbedarf

- Schaffung einer angemessenen Zahl neuer Lehrstühle an wirtschaftswissenschaftlichen Fakultäten zum Gebiet „Public Management“.
- Gewährleistung, dass die ohnehin wenigen Lehrstühle für das Gebiet „Public Management“ nicht mit fachfremden Personen besetzt werden.

### p) Neue Verantwortlichkeit der Macht- und Entscheidungseliten in Staat und Verwaltungen als Voraussetzung der Wirksamkeit eines doppelten Haushalts- und Rechnungswesens

**These 16:** *Das doppelte Haushalts- und Rechnungswesen hat rein instrumentellen Charakter. Seine Anwendung ist lediglich eine notwendige, aber keineswegs hinreichende Bedingung dafür, dass eine effektive, effiziente und verantwortungsvolle Steuerung öffentlicher Leistungsprozesse gewährleistet ist. Auch die Akteure in Politik und Verwaltungen müssen ihr bisheriges Entscheidungsverhalten überdenken und erneuern, um die derzeitige Gesellschaftskrise konstruktiv und glaubwürdig zu bewältigen. Dabei ist dann die konsequente flächendeckende Implementierung und Nutzung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens lediglich ein zwangsläufiger – wenn auch gewichtiger – Nebeneffekt.*

---

<sup>7</sup> Auch der im Dezember 2008 an die Ministerpräsidenten gerichtete Appell der kommunalen Spitzenverbände in dieser Sache scheint weitgehend ungehört geblieben zu sein.

## Abstract

*Dietrich Budäus; The Governmental Budgeting and Accounting Manifesto for Germany – More Transparency, Efficiency and Effectiveness in Public Administration and Politics by a Standardised Accrual Budgeting and Accounting System*

*Cameralistics; consolidated financial statements; cash accounting; cost accounting; double entry bookkeeping; governmental accrual accounting reform; governmental budgeting reform; IPSAS, performance measurement; public management*

*Considering the present inhomogeneous development of budgeting and accounting regimes at state and local level in the federal system of Germany, the Manifesto demands a shift to a comprehensive output- und accrual oriented budgeting and accounting in public units. Only such a system can provide the necessary transparency in the budgetary and accountability process in a democratic state. This manifesto refers to the 3-E-model as conceptual framework for developing and integrating the different elements of the information system. Future research activities must be focused on performance measurement and management in public administrations. Closely connected to this topic, one of the greatest problems in Germany in this context is neglecting public management at public universities as a necessary discipline.*

## Literaturverzeichnis

- Adam, Berit (2004), Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS). Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt am Main.
- Bals, Hansjürgen (2003), Der Produkthaushalt. Wege zur Integration von Finanz- und Leistungssteuerung, in: Zeitschrift für Kommunal финанzen, Jg. 53, Heft 12, S. 321-329.
- Berens, Wolfgang, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder, Erhard Mundhenke und Hannes Streim (2005), Eckpunktepapier für die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, Arbeitskreis IVR (Integrierte Verbundrechnung), in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 16, S. 887-890.
- Berens, Wolfgang, Dietrich Budäus, Ernst Buschor, Edmund Fischer, Klaus Lüder, Erhard Mundhenke und Hannes Streim (2008), Zum nicht mehr vertretbaren Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen (Hamburger Thesen), in: Die Öffentliche Verwaltung, 61. Jg., Heft 3, S. 109 - 111.
- Bolsenkötter, Heinz (2003), Reform des deutschen öffentlichen Rechnungswesens und internationale Reformbestrebungen, in: Der Gemeindehaushalt, S. 169-178.
- Bolsenkötter, Heinz (2007), Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung, Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft 55, Baden-Baden.
- Bolsenkötter, Heinz, Michael Poullie und Norbert Vogelpoth (2009), Der reformierte öffentliche Haushalt, Stuttgart.
- Bölsche, Dorit und Leander Jumin (2005), Kostentransparenz in der Bundesverwaltung. Das Fallbeispiel Deutscher Wetterdienst, in: Verwaltung und Management, Heft 1, S. 31-35.
- Brixner, Helge C., Jens Harms und Heinz W. Noe (2003), Verwaltungskontenrahmen, München.
- Budäus, Dietrich (1982), Betriebswirtschaftliche Instrumente zur Entlastung kommunaler Haushalte, Baden-Baden.
- Budäus, Dietrich und Klaus Buchholtz (1997), Konzeptionelle Grundlagen des Controlling in öffentlichen Verwaltungen, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 57, S. 322-337.
- Budäus, Dietrich, Cristiane Behm und Berit Adam (2005), Reformen des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland – Stand, Konzepte, Entwicklungsperspektiven, in: Verwaltung und Management, Heft 1, S. 48-53.
- Budäus, Dietrich (2006), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Die Verwaltung, Heft 2, S. 187-246.

- Budäus, Dietrich und Dennis Hilgers (2009), Öffentliches Risikomanagement – zukünftige Herausforderungen an Staat und Verwaltung, in: Risikomanagement der öffentlichen Hand, hrsg. von Frank Scholz, Andreas Schuler und Hans-Peter Schwintowski, Heidelberg, S. 17-77.
- Budäus, Dietrich und Dennis Hilgers (2009a), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung, Jg. 19, Heft 4, S. 377-396.
- Budäus, Dietrich, Marc Gnädiger und Martin Junkernheinrich (2009), Glaubwürdige Politik erfordert transparente und vollständige Informationen – Aktuelle Situation offenbart Unzulänglichkeit der Kameralistik, in: Verwaltung und Management, Heft 2, S. 66-71.
- Bund-Länder-Arbeitskreis (2006), Kosten- und Leistungsrechnung/Doppik. Status-Quo-Bericht zum Stand der KLR-Einführung beim Bund und bei den Ländern Stand 12/2005, Berlin.
- Damm, Matthias (2005), Eine stille Revolution: Das neue französische Haushaltssystem, Teil 1, in: Unterrichtsblätter für die Bundeswehrverwaltung (UBW), Jg. 44, Heft 8, S. 281-290.
- Frischmuth, Birgit (2001), Budgetierung in der Stadtverwaltung, Berlin.
- Grommas, Dieter (2005), Interne Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben, Lohmar.
- Glöckner, Andreas, Marc Gnädiger und Thomas Grieger (2008), Einführung und Weiterentwicklung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens unter besonderer Berücksichtigung des ethischen Leitbildes der intergenerativen Gerechtigkeit, Gastbeitrag für das Onlineportal [www.lexikon-finanzpolitik.de](http://www.lexikon-finanzpolitik.de), [http://www.doppikvergleich.de/uploads/tx\\_jpddownloads/lexikon-finanzpolitik.pdf](http://www.doppikvergleich.de/uploads/tx_jpddownloads/lexikon-finanzpolitik.pdf), (Zugriff: 09.06.2009).
- Gornas, Jürgen (2009), Der kommunale Gesamtabschluss im doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen, [http://www.doppikvergleich.de/uploads/tx\\_jpddownloads/Vorschriften\\_zum\\_Gesamtabschluss\\_2\\_2.pdf](http://www.doppikvergleich.de/uploads/tx_jpddownloads/Vorschriften_zum_Gesamtabschluss_2_2.pdf) (Zugriff: 09.06.2009).
- Hansmeyer, Karl H. (1967), Lehr- und Methodengeschichte. Kompendium der Volkswirtschaftslehre, hrsg. von Werner Ehrlicher, Göttingen.
- Hilgers, Dennis (2008), Performance Management in Unternehmen und öffentlichen Verwaltungen, Wiesbaden.
- Hilgers, Dennis (2008a), Hochschulen im Reformprozess des öffentlichen Rechnungswesens, in: Verwaltung und Management, Heft 4, S. 180-188.
- IFAC – International Federation of Accountants (2006), Handbook of International Public Sector Accounting Standards, New York.
- IPSAS – Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards (2009), hrsg. von KPMG AG, Zürich, Basel und Genf.
- Junkernheinrich, Martin und Gerhard Micosatt (2007), Kommunaler Schuldenreport Nordrhein-Westfalen, Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.
- Junkernheinrich, Martin und Gerhard Micosatt (2008), Kommunaler Finanz- und Schuldenreport Deutschland 2008, Bertelsmann Stiftung, Gütersloh.
- Kettl, Donald, F. (2000), The Global Public Management Revolution, Brookings Institution Press, Washington DC.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (1991), Dezentrale Ressourcenverantwortung. Überlegungen zu einem neuen Steuerungsmodell, KGSt-Bericht, 12/1991.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (1993), Das neue Steuerungsmodell: Begründung – Konturen – Umsetzung, KGSt-Bericht, 5/1993.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (1994), Das neue Steuerungsmodell, Definition und Beschreibung von Produkten, KGSt-Bericht, 8/1994.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (1995), Vom Geldverbrauchs- zum Ressourcenverbrauchskonzept: Leitlinien für ein neues kommunales Rechnungs- und Haushaltsmodell auf doppischer Grundlage, KGSt-Bericht, 1/1995.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (1997), Steuerung kommunaler Haushalte: Budgetierung und Finanzcontrolling in der Praxis. KGSt-Bericht, 9/1997.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2000), Strategisches Management: Zielbezogene Budgetierung, KGSt-Bericht, 10/2000.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2001a), Steuerung mit Zielen: Ziele entwickeln und präzisieren, KGSt-Bericht, 3/2001a.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2001b), Arbeit mit Kennzahlen – Teil 1: Grundlagen, KGSt-Bericht, 4/2001b.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2004a), Einführungsstrategien für das neue Haushalts- und Rechnungswesen, KGSt-Bericht, 2/2004a.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2004b), Kommunale Managementberichte I: Grundlagen und Nutzen, KGSt-Bericht, 7/2004b.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2005), Produkte auf dem Prüfstand: Die Verfahren zur Produktkritik, KGSt-Bericht, 2/2005.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2007a), Buchführung und Zahlungsabwicklung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen. Grundlagen, Prozesse und Regelungsbedarf, KGSt-Bericht, 6/2007a.
- KGSt – Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (2007b), Rechnungsprüfung im neuen Haushalts- und Rechnungswesen, Band 1: Grundlagen, Optionen, Vorgehensmodelle, KGSt-Bericht, 7/2007b.

- KPMG AG (2009), IPSAS – Autorisierte Übersetzung der IPSAS Standards. Ausgabe 2008, hrsg. von KPMG AG, Zürich, Basel und Genf.
- Lüder, Klaus (1999), Konzeptionelle Grundlagen des neuen kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Stuttgart.
- Lüder, Klaus (2001), Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Berlin.
- Lüder, Klaus (2002), Kosten- und Leistungsrechnung in öffentlichen Verwaltungen als Bestandteil eines reformierten öffentlichen Rechnungswesens, in: Produktion und Controlling, hrsg. von Frank Keuper, Wiesbaden, S. 493-507.
- Lüder, Klaus und Rowan Jones (2003), Reforming governmental accounting and budgeting in Europe, Frankfurt am Main.
- Matheson, Alex (2002), Better Public Sector Governance: The Rationale for Budgeting and Accounting Reform in Western Nations, in: OECD Journal on Budgeting, Heft 2, S. 44-45.
- Monsen, Norvald (2005), Kapitalflussrechnungen. Kann das kaufmännische Rechnungswesen vom kameralistischen lernen? in: Verwaltung und Management, Heft 1, S. 19-26.
- Mühlenkamp, Holger und Andreas Glöckner (2009), Rechtsvergleich kommunale Doppik. Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer, in: Speyerer Forschungsberichte 260, Speyer.
- Müller, Stefan, Ulf Papenfuß und Christina Schaefer (2009), Rechnungslegung und Controlling in Kommunen, Berlin.
- Pollitt Christopher und Geert Bouckaert (2004), Public Management Reform: A Comparative Analysis, 2. Aufl., Oxford University Press, Oxford.
- Raupach, Björn und Katrin Stangenberg (2006), Doppik in der öffentlichen Verwaltung. Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, Wiesbaden.
- Sarrazin, Thilo (2008), Die Rechnung geht nicht auf, in: Der neue Kämmerer, Heft 1, S. 3.
- Schauer, Reinbert (2007), Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, Wien.
- Schwarting, Gunnar (2003), Risikomanagement in öffentlichen Haushalten, Rechnungswesen und Controlling in der öffentlichen Verwaltung, hrsg. von Erik Meurer und Günter Stephan, 4/75-4/92, Freiburg i. Br.
- Srocke, Isabell (2004), Konzernrechnungslegung in Gebietskörperschaften: Unter Berücksichtigung von HGB, IAS/IFRS und IPSAS, Düsseldorf.
- Srocke, Isabell (2007), Ausgewählte Fragestellungen der öffentlichen Konzernrechnungslegung unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards. Die Zukunft des Öffentlichen Rechnungswesens – Reformtendenzen und internationale Entwicklung, hrsg. von Heinz Bolsenkötter in: Schriftenreihe der Gesellschaft für Öffentliche Wirtschaft 55, Baden-Baden, S. 249-277.
- Streim, Hannes (2007), Rechnungslegung von Gebietskörperschaften: HGB versus IPSAS. Controlling und Performance Management im Öffentlichen Sektor: ein Handbuch, hrsg. von Martin Brüggemeier in: Festschrift für Dietrich Budäus zum 65. Geburtstag, Bern, Stuttgart und Wien, S. 291-298.
- Schuster, Falko (2007), Doppelte Buchführung für Städte, Kreise und Gemeinden: Grundlagen der Verwaltungsdoppik im neuen Kommunalen Rechnungswesen und Finanzmanagement, 2. Aufl., München.
- Thau, Alexander (2008), Benchmarking im öffentlichen Sektor. Theoretische Fundierung und mögliche Weiterentwicklung eines Modernisierungsinstruments, Dissertation, Hamburg.
- Thieme, Werner (2008), Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung? in: Die öffentliche Verwaltung, Heft 11, S. 433-441.
- Vogeloth, Norbert (2004), Vergleich der IPSAS mit den deutschen Rechnungsgrundsätzen für den öffentlichen Bereich, in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft: Reform der Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung, Jg. 57, S. 23-40.
- Vogeloth, Norbert, Andreas Dörschell und Carherine Viehweger (2007), Rechnungslegung nach den IPSAS – Aktuelle Entwicklungen, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 23, S. 1001-1011.
- Vogeloth, Norbert und Michael Poullie (2007), Einführung der Doppik im Gemeindehaushaltsrecht der Bundesländer, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 12, S. 517-525.
- Wirtz, Holger (2008), Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung, Berlin.
- Ziegler, Norbert, und Jörg Winkler (2003), Dezentrale Budgetverantwortung mit Kosten- und Leistungsrechnung: Ein voll funktionsfähiges Modell – nicht auf einzelne Modernisierungsinstrumente, sondern auf deren Integration kommt es an, in: Verwaltung und Management, Heft 1, S. 37-39.