



Hamburger Thesen



Kamerales Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen nicht mehr vertretbar

20 Thesen zum notwendigen Wechsel von der Kameralistik zu einer integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung

Prof. Dr. W. Berens · Prof. Dr. Dr. h.c. D. Budäus · Prof. Dr. E. Buschor · Prof. E. Fischer
Prof. Dr. Dr. h.c. K. Lüder · Prof. Dr. E. Mundhenke · Prof. Dr. H. Streim

Prof. Dr. W. Berens, Prof. Dr. Dr. h.c. D. Budäus, Prof. Dr. E. Buschor, Prof. E. Fischer,
Prof. Dr. Dr. h.c. K. Lüder, Prof. Dr. E. Mundhenke, Prof. Dr. H. Streim
(November 2007)

Kamerales Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen nicht mehr vertretbar

Hamburger Thesen zum notwendigen Wechsel von der Kameralistik zur integrierten Verbundrechnung mit outputorientierter Budgetierung

Die Notwendigkeit einer umfassenden Erneuerung des staatlichen Haushalts- und Rechnungswesens resultiert u.a. aus einem grundlegenden Wandel von Staat und Verwaltungen im demokratischen Gemeinwesen der Bundesrepublik Deutschland. Dabei ist die erforderliche Anpassung nicht mehr durch eine Modifikation oder Weiterentwicklung der in ihrer Grundstruktur auf den absolutistischen Staat zurückgehenden Kameralistik möglich. Es bedarf in Deutschland eines Systemwechsels zur integrierten Verbundrechnung (IVR) auf Basis der Doppik in Verbindung mit einer outputorientierten Budgetierung. Auf kommunaler Ebene wird dieser Systemwechsel bereits in weiten Bereichen konkret vollzogen. Er zielt auf einen Abbau der wachsenden und mit einem demokratischen Grundverständnis nicht zu vereinbarenden Fehlsteuerung öffentlicher Ressourcen zu Lasten derzeitiger und künftiger Staatsbürger. Erreicht wird dies durch umfassende finanzielle Transparenz und eine wirtschaftliche Steuerung der öffentlichen Ressourcenverwendung und der damit erzielten Leistungen.

Die folgenden Thesen sollen diese Grundgedanken konkretisieren und im Einzelnen untermauern.

- (1) Das derzeitige in seiner Grundstruktur auf den absolutistischen, zentral organisierten Staat zurückgehende *kamerale Haushalts- und Rechnungswesen* als Einnahmen- und Ausgabenrechnung ist für eine demokratische und wirtschaftliche Steuerung eines modernen, komplexen und dezentral organisierten Gemeinwesens nicht mehr geeignet.¹
- (2) Die in der Vergangenheit vorgenommenen Modifikationen und Reformen des Haushalts- und Rechnungswesens waren ausschließlich auf die *Inputsteuerung* im Rahmen des kameralen Systems ausgerichtet und konzentrierten sich primär auf eine Flexibilisierung der Mittelbewirtschaftung. Die materielle inhaltliche Ebene und das grundle-

¹ Vgl. hierzu auch das jüngste Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofs, D. Engels, Modernisierung der Verwaltungsbeziehungen von Bund und Ländern, Bonn, 27. September 2007, S. 207 ff.

gende Konzept, das Geldverbrauchskonzept (Einnahmen- und Ausgabenrechnung), blieben unverändert.

- (3) Die vom Volk direkt (Legislative) bzw. indirekt (Exekutive) legitimierten Entscheidungs- und Handlungsträger des politisch administrativen Systems treffen ihre Entscheidungen heute auf der Grundlage eines *unzulänglichen Planungs- und Informationssystems*. Dies hat ganz wesentlich dazu beigetragen, dass sich der öffentliche Schuldenstand kontinuierlich mit steigender Tendenz erhöht hat. Die Gebietskörperschaften in Deutschland weisen allein Geldschulden in Höhe von 1,5 Billionen EURO auf. Berücksichtigt man die gesamten Schulden, so ist von einem Mehrfachen dieses Betrages auszugehen. Das lediglich über die Verfahrensebene gewährleistete, ein demokratisches Gemeinwesen prägende Budgetrecht der Legislative wird faktisch durch eine unzulängliche Struktur und einen unzureichenden Informationsgehalt des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ausgehebelt. Die Entscheidungsträger in Politik und Verwaltungen treffen ihre Entscheidungen auf einer unzulänglichen Informationsbasis. Öffentlichkeit, Bürger und Bürgerinnen werden über den Zustand des Gemeinwesens falsch informiert und irreführt.
- (4) Die auf der kameralen Denkweise basierende und für die aktuellen Empfehlungen für eine Schuldenbremse übernommene Unterscheidung in explizite (ausgewiesene Geldschulden) und implizite Schulden (nicht ausgewiesene – primär Versorgungslasten) verweist faktisch auf die erwähnte, für die Kameralistik systemimmanente Fehlsteuerung und Irreführung. Die impliziten Schulden werden entweder mittel- bzw. langfristig zu expliziten Schulden; oder sie führen zu Steuererhöhungen; oder aber sie werden als vom Staat zwar eingegangene, aber nicht oder nicht in voller Höhe zu erfüllende Verbindlichkeit angesehen. Zumindest Letzteres dürfte auf Dauer nicht ohne Wirkung auf das Vertrauen in den Staat bzw. auf die Staatsloyalität bleiben.
- (5) Die aktuelle Diskussion um die Begrenzung der Neuverschuldung geht systemstabilisierend von der Kameralistik als zweckmäßigem Haushalts- und Rechnungswesen aus. Dabei soll die in Zukunft zulässige Neuverschuldung sich nicht mehr an den Bruttoinvestitionen sondern an den Nettoinvestitionen (Berücksichtigung von Abschreibungen und Vermögensveräußerungen) orientieren. Die Ermittlung der Abschreibungen ist aber im Rahmen eines kameralen Rechnungswesens nicht möglich. Außerdem löst die Bei-

behaltung der Orientierung an den Investitionen nicht das hinreichend bekannte Problem der Abgrenzung von Investitionen.

- (6) Die genannten Lösungsvorschläge für die zulässige Höhe der Neuverschuldung stellen die Kameralistik nicht infrage, obwohl diese eine wesentliche Erklärung für die derzeitige Verschuldungssituation ist. Von daher wird der aktuelle Vorschlag weniger zu einer Problemlösung führen, sondern neben der Abgrenzung von Investitionen zusätzlich die Ermittlung der Höhe der Abschreibungen zu einem Problem und Manipulationsspielraum für die Schuldenbegrenzung werden lassen. Sinnvolle Lösungsansätze für Verschuldung und Haushaltsausgleich setzen ein neues Haushalts- und Rechnungswesen im Sinne der IVR auf Basis der Doppik voraus.
- (7) Als Elemente der IVR bieten Bilanz und Ergebnisrechnung – wie im privaten Unternehmensbereich – sinnvolle Bezugsgrößen für Regelungen einer zulässigen Neuverschuldung und für den Haushaltsausgleich. Ein Rückgriff auf die öffentlichen Investitionen als Bezugsgröße für die Verschuldung ist dabei nicht erforderlich.
- (8) Die Unzulänglichkeit der Kameralistik und ihre Konsequenzen lassen sich anschaulich am Beispiel des Rechnungswesens der Freien und Hansestadt Hamburg aufzeigen, die als erstes Bundesland ab 2006 ein doppisches öffentliches Rechnungswesen eingeführt hat. Der vorläufige kamerale Abschluss weist für 2006 im Betriebshaushalt einen Überschuss in Höhe von 587 Mio. Euro aus. Die Doppik zeigt für dasselbe Jahr ein Defizit in Höhe von 561 Mio. Euro. Die Differenz beträgt also mehr als eine Mrd. Euro (über 10% des Betriebshaushalts). Die Schulden liegen auf Basis der Kameralistik bei 24 Mrd. Euro; die Doppik ermittelt tatsächliche Schulden (einschl. Rückstellungen) in Höhe von 44 Mrd. Euro, also fast das Doppelte. Fehlentscheidungen im politisch-administrativen System zu Lasten der Bürger und Bürgerinnen und der nachfolgenden Generationen sind bei einem kameralem Haushaltswesen vorprogrammiert, ohne dass Entscheidungsträger und Öffentlichkeit dies wahrnehmen. Hier zeigt sich anschaulich, dass mit der Kameralistik nicht der Transparenz- und Informationsfunktion (Haushaltsgrundsatz der Wahrheit und Klarheit) des Haushalts- und Rechnungswesens entsprochen werden kann. Gleiches gilt dann auch für die übrigen Haushaltsfunktionen wie Bedarfsdeckungs-, Schutz-, Programm-, Ordnungs- und Kontrollfunktion sowie volkswirtschaftli-

che Funktion, deren Wahrnehmung ein den tatsächlichen Ressourcenverbrauch und die tatsächlich erzielten Leistungen abbildendes Informationssystem voraussetzt.

- (9) Die wachsende Komplexität öffentlicher Aufgabenerfüllung und des öffentlichen Sektors hat in der Vergangenheit zu einer starken organisatorischen *Verselbstständigung* dezentraler Teilbereiche auf staatlicher Ebene und in den Kommunen in Deutschland geführt. Dabei sind dezentrale Organisationseinheiten in weiten Bereichen des öffentlichen Sektors eine geeignete Grundlage für eine output- und outcomeorientierte Steuerung öffentlicher Ressourcen. Hierdurch kann ein klares, personelles Verantwortungs- und Kompetenzgefüge geschaffen werden mit unmittelbar zurechenbaren Kosten und Leistungen sowie (positiven/negativen) Sanktions- bzw. Anreizmechanismen. Diese durchaus positive Entwicklung macht aber bei Weiterbestehen der Kameralistik im Kernbereich der Verwaltung die finanzielle Beurteilung einer Gebietskörperschaft unmöglich. Auch hier werden Fehlsteuerungen und Kaschierung der tatsächlichen Situation, etwa durch Schattenhaushalte, zu immanenten Bestandteilen des politisch administrativen Systems.
- (10) Die Beurteilung der tatsächlichen finanzwirtschaftlichen Situation und damit verbunden der zukünftigen Leistungsfähigkeit dezentralisierter Gebietskörperschaften als Ganzes (im Sinne eines Konzerns) erfordert eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten. Da wesentliche Teile dieser dezentralen Einheiten inzwischen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführt werden und damit die Doppik praktizieren, ist eine Konsolidierung nur auf Basis der Doppik möglich. Der weitere Verzicht auf die Einführung einer flächendeckenden IVR auf Basis der Doppik verbunden mit einer produktorientierten Budgetierung führt zu einer politisch und ökonomisch nicht mehr beherrschbaren *Atomisierung* des Staatswesens.
- (11) Die immer noch zur IVR als Alternative angesehene erweiterte Kameralistik gewährleistet nicht hinreichend die erforderliche Datenkonsistenz, führt zu einem Mehraufwand und verzichtet auf die für Transparenz- und Konsolidierungszwecke erforderliche systematische Vermögensrechnung (Bilanz). Dabei wird immer wieder vernachlässigt, dass eine um eine Kosten- und Leistungsrechnung flächendeckend (additiv) erweiterte Kameralistik eine flächendeckende Vermögensrechnung erfordert (d. h. praktisch die Erfassung und Fortschreibung der Aktivseite einer staatlichen Bilanz). Gearbeitet wird

in der Praxis jedoch nur mit einer Teilvermögenserfassung. Bilanz und Ergebnisrechnung in der IVR auf Basis der Doppik stellen hingegen das gesamte Vermögen und die gesamten Schulden (einschließlich der Versorgungslasten) und den gesamten Ressourcenverbrauch des Staates einschließlich staatlicher Transferleistungen vollständig, konsistent und periodengerecht dar. Die IVR macht den Grad der Lastenverschiebung auf zukünftige Generationen transparent (intergenerative Gerechtigkeit).

- (12) Die zunehmende Verbreitung von *Benchmarking* als Marktäquivalent in öffentlichen Verwaltungen erfordert nicht nur eine Standardisierung für den internen Vergleich, sondern auch eine Vergleichbarkeit mit der Wirtschaftlichkeit privatwirtschaftlicher Produktionsprozesse. Bisher scheitern Benchmarkingprozesse mit Privaten i.d.R. daran, dass bei der staatlichen Leistungserstellung der tatsächliche Ressourcenverbrauch in der Kameralistik nur unvollständig erfasst wird.
- (13) Die IVR liefert mit der Aufwandsrechnung (als Teil der Ergebnisrechnung) die direkt zu übernehmenden Daten für die Kostenrechnung. Für die einzelnen Produkte/Leistungen werden die Zahlungen periodisiert und um die Abschreibungen auf das Vermögen ergänzt; sie können damit direkt in die Kostenrechnung übernommen werden (zusätzlich bedarf es evtl. noch der Ermittlung kalkulatorischer Kosten). Ein rein kamerales Rechnungswesen bleibt in den Zahlungsvorgängen verhaftet und kennt diese Transparenz und Zusammenhänge von Auszahlungen, Aufwendungen und Kosten nicht.
- (14) Die Rechenschaftslegung der realisierten bzw. die Planung zukünftiger Leistungen und Wirkungen bedarf einer leistungs- und wirkungsorientierten Budgetierung (Output / Outcome). Das in Deutschland dominante Produktkonzept erfordert eine Erweiterung um eine Programmplanung bzw. Programmbudgetierung. Dabei bleibt zu berücksichtigen, dass – entgegen dem Eindruck in der Praxis – die *output- und outcomeorientierte Mittelverwendung* in Deutschland erst am Anfang steht, zumal auf diesem Gebiet ein erheblicher Forschungsbedarf existiert.
- (15) Die in der Praxis anzutreffenden, flächendeckenden so genannten produktorientierten Haushalte stehen eher für das Bewusstsein der Notwendigkeit einer leistungsorientierten Mittelverwendung als für einen wirksamen Lösungsansatz. Eine besondere Schwierigkeit liegt in der outputorientierten Steuerung von Politik mit der sich daraus ableitenden

Umsetzung durch Verwaltungen. Die Weiterentwicklung von Ansätzen outputorientierter Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen dürfte von daher zum zentralen zukünftigen Thema werden.

- (16) Die zunehmende Inanspruchnahme globaler Kapitalmärkte zur Deckung des Kreditbedarfs der Gebietskörperschaften in Verbindung mit der sich abzeichnenden Ausdehnung von Basel II (differenzierte Eigenmittelunterlegung der Banken in Abhängigkeit von der Bonität des Kreditnehmers) auf den öffentlichen Sektor verweisen zusätzlich auf den Bedarf einer IVR auf Basis der Doppik.
- (17) Im Rahmen der Umstellung auf die IVR wird sich für eine Reihe von Gebietskörperschaften ein negatives Eigenkapital in Form eines Überhangs der Passiva gegenüber den Aktiva (*negative Nettoposition*) ergeben. Das Problem liegt hierbei darin, dass das Augenmerk von Politikern und Medien (fälschlicherweise) nicht der Ergebnisrechnung gilt, sondern der Bilanz und hier wiederum der negativen Nettoposition, die für sich genommen aber kaum aussagefähig ist. Aus der Unkenntnis über Aussagefähigkeit und Stellenwert von Bilanz und negativer Nettoposition im Vergleich zur Ergebnisrechnung ergibt sich dann die Tendenz zur Beibehaltung der Kameralistik und damit eines Informationssystems, das gesellschaftliche Unverantwortlichkeit kaschiert.
- (18) In einem durch enge finanzielle und leistungsmäßige Verflechtungen gekennzeichneten föderalen Bundesstaat wie dem der Bundesrepublik Deutschland können auf Dauer weder jede Ebene (Bundes-, Länderebene und kommunale Ebene) noch innerhalb jeder Ebene unterschiedliche Haushalts- und Rechnungswesen praktiziert werden.
- (19) In Europa gewinnt das Prinzip des accrual accounting (ein den tatsächlichen Ressourcenverbrauch erfassendes Informationssystem) als Grundprinzip der IVR auf Basis der Doppik zunehmend an Bedeutung. Von daher ist für die Zukunft zu erwarten, dass Deutschland als Folge von Harmonisierungstendenzen innerhalb der EU auch von dieser Seite unter Druck gerät, sein Haushalts- und Rechnungswesen entsprechend zu harmonisieren. Nicht zuletzt erfüllt die IVR besser die Anforderungen von Finanzstatistik, Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung und europäischen Statistiken, die bereits vom Prinzip des accrual accounting geleitet sind. Umrechnungen, wie sie derzeit vom Statistischen Bundesamt vorgenommen werden müssen, könnten unterbleiben.

(20) Kritisiert werden nicht selten die mit dem Umstellungsprozess verbundenen Kosten – insbesondere die IuK-Kosten – und deren geringe Amortisation im Zeitablauf. Ohne hier im Einzelfall Unwirtschaftlichkeiten ausschließen zu wollen, werden bei dieser häufig pauschal vorgebrachten und nicht selten auf die Beibehaltung der Kameralistik zielenden Kritik folgende grundlegende Aspekte vernachlässigt:

- Einer der wesentlichen Kostentreiber ist der Mangel einer Gesamtkonzeption des Reformprozesses, in die die Einzelmaßnahmen zeitlich, inhaltlich und organisatorisch integriert sind; nicht selten herrscht aufgrund mangelnder Professionalität und Führungskompetenz eher eine Art Reformchaos vor.
- Häufig werden dem Umstellungsprozess Kosten zugerechnet, die auch ohne Umstellung angefallen wären.
- Die Kosten der Erweiterung der tradierten Kameralistik durch eine Kosten- und Leistungsrechnung zu einem ebenfalls unzulänglichen Informationssystem (erweiterte Kameralistik) sind i.d.R. keineswegs geringer als die Umstellungskosten für die IVR.
- Ein Benchmark mit vergleichbaren privaten Dienstleistungsunternehmen zeigt, dass hier die IuK-Kosten generell wesentlich höher liegen als in öffentlichen Verwaltungen. Zudem werden die IuK-Innovationen nicht nur als Kostenfaktor gesehen, sondern ganz wesentlich als Wettbewerbspotenzial.
- Der Nutzen eines mehr Transparenz schaffenden, das Budgetrecht verbessernden und die Ressourcenverwendung effizienter und effektiver steuernden Haushalts- und Rechnungswesens in Form der IVR auf Basis der Doppik dürfte sich schwer quantifizieren lassen. Faktisch geht es darum, ob sich der Staat weiterhin ein Informationssystem leisten kann, das weder für die Umsetzung der Forderung nach einer wirtschaftlichen Verwendung öffentlicher Mittel geeignet ist, noch dem Transparenzgebot, noch den inhaltlichen Anforderungen an ein für ein demokratisches Staatswesen maßgebendes Budgetrecht, noch den Gerechtigkeitserwartungen zwischen den Generationen in angemessener Weise Rechnung trägt.