TRAUNER VERLAG

UNIVERSITÄT

Ein kaufmännisches Rechnungswesen für das Gemeinwesen in Österreich?

Plädoyer für eine Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der österreichischen Landes- und Kommunalebene

www.trauner.at

TRAUNER VERLAG

UNIVERSITÄT

Dennis Hilgers

Ein kaufmännisches Rechnungswesen für das Gemeinwesen in Österreich?

Plädoyer für eine Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der österreichischen Landes- und Kommunalebene

UNTERSTÜTZT DURCH IWS

Ein kaufmännisches Rechnungswesen für das Gemeinwesen in Österreich?

Plädoyer für eine Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der österreichischen Landes- und Kommunalebene

1 Zusammenfasssung

Vor dem Hintergrund der Finanzkrise der Gebietskörperschaften und der stetig wachsenden Verschuldung auch in Österreich kommt der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens eine besondere Bedeutung zu. Mehr denn je bedarf es einer validen Informationsbasis als Grundlage einer neuen Transparenz und Steuerungsrationalität in öffentlichen Verwaltungen, um Verschuldung, Verzehr von Vermögen und Risiken für die öffentlichen Haushalte abzubilden. Eine Reform, wie sie derzeit in vielen Europäischen Ländern vollzogen wird, zielt darauf auf, mittels neuem öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Anlehnung an kaufmännische Standards, neben dem Geldverbrauch auch den tatsächlichen Ressourcenverbrauch sowie Kosten und Leistungen systematisch zu planen und zu dokumentieren. Das vorliegende Papier gibt einen Überblick über die aktuelle Entwicklung, den Reformstand sowie die konzeptionellen Notwendigkeiten eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens für Österreich.

2 Einleitung

Im Rahmen eines generellen Wandels von der bürokratischen Steuerung zu einer Managementorientierung in öffentlichen Verwaltungen befindet sich das (kamerale) öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen seit geraumer Zeit weltweit in einem fundamentalen Umbruch. Vor dem Hintergrund der Finanzkrise der Gebietskörperschaften und der kaum mehr handhabbaren öffentlichen Verschuldung kommt der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens als zentrales Informations- und Planungssystem jedoch eine besondere Bedeutung zu. In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen von Unternehmen steht daher eine Reform auf der Agenda, die Entscheidungsträgern in Politik und Verwaltung ein Mehr an Transparenz und Steuerungsmöglichkeit in öffentlichen Verwaltungen eröffnet. Das neue Haushalts- und Rechnungswesens zielt insbesondere darauf ab, neben dem Geldverbrauch auch den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (bspw. von Vermögen in Form von Abschreibungen) oder die Kosten und Leistungen des Verwaltungshandelns systematisch zu planen und zu dokumentieren.

In Europa vollzieht sich dieser Reformprozess bereits seit circa drei Jahrzehnten. Es zeigt sich, dass auf der Bundes- bzw. zentralstaatlichen Ebene der EU-Mitgliedsstaaten das kamerale System durch ein kaufmännisches Rechnungswesen in Form der doppelten Buchführung (Doppik) bzw. durch ein Mischsystem aus **Kameralistik (Cash**

Accounting) und **Doppik (Accrual Accounting)** abgelöst wurde. Lediglich die Bundesrepublik Deutschland ist, neben Irland, der Niederlande und Zypern eines der wenigen Länder, das auf zentralstaatlicher Ebene überhaupt noch ein kamerales System anwendet. Auch Österreich hat sich auf diesen Reformkurs gemach und legt ab 2013 eine Bilanz für die Bundesebene vor. Auf den nachgeordneten Ebenen, insbesondere bei den Kommunen der Mitgliedsstaaten, scheint hingegen das Accrual Accounting ganz überwiegend durchgesetzt zu haben (vgl. Abbildung 1).

	Zentralregierung	Landesebene	Kommunale Ebene	Sozialversicherung
Belgien	**Accrual**	Cash und Accrual	**Accrual**	**Accrual**
Bulgarien	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Dänemark	**Accrual**		Cash und Accrual	**Accrual**
Deutschland	Cash	Cash und Accrual	Cash und Accrual	Cash und Accrual
Estland	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Finnland	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Frankreich	**Accrual**		Modifiziertes Accrual	**Accrual**
Irland	Cash		**Accrual**	Cash
Italien	Cash und Accrual		Cash und Accrual	Cash und Accrual
Lettland	Modifiziertes Accrual		Modifiziertes Accrual	Modifiziertes Accrual
Litauen	**Accrual**		**Accrual**	Accrual
Luxemburg	**Accrual**		Cash und Accrual	Accrual
Malta	Modifiziertes Accrual		**Accrual**	
Niederlande	Cash		**Accrual**	**Accrual**
Österreich	**Accrual**	Cash	Cash	**Accrual**
Polen	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Portugal	Cash und Accrual		Cash und Accrual	**Accrual**
Rumänien	Modifiziertes Accrual		Modifiziertes Accrual	Modifiziertes Accrual
Schweden	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Slowakei	Modifiziertes Accrual		Modifiziertes Accrual	Modifiziertes Accrual
Slowenien	Cash und Accrual		Cash und Accrual	Cash und Accrual
Spanien	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Tschechien	Modifiziertes Accrual		**Accrual**	Modifiziertes Accrual
Ungarn	Cash und Accrual		Cash und Accrual	Cash und Accrual
UK	**Accrual**		**Accrual**	**Accrual**
Zypern	Cash		**Accrual**	**Accrual**

Abbildung 1: Rechnungssysteme der EU-Mitgliedsstaaten im „Sektor Staat“

Vorrangiges Ziel der Umstellung auf das neue doppische Rechnungssystem ist es, den tatsächlichen Ressourcenverbrauch möglichst vollständig und transparent zu erfassen, um der Forderung nach effizienter, effektiver und generationengerechter Steuerung öffentlicher Ressourcen Rechnung tragen zu können. Sich dabei an dem verfügbaren Wissen, an den Erfahrungen und an bewährten Methoden des privatwirtschaftlichen Sektors – in Anlehnung an dessen kaufmännischen Rechnungswesen – zu orientieren, war nahe liegend und sinnvoll. Aber nicht nur die Forderung nach einer effizienten, effektiven und intergenerativ gerechten Ressourcensteuerung begründete die Umstel-

lung auf den tatsächlichen Ressourcenverbrauchs abbildendes Informationssystem. Die nach wie vor anzutreffenden Bestrebungen zur Beibehaltung des intransparenten kameralen Systems vor allem auf Staatsebene in Deutschland, aber genauso auf der Landes- und Kommunalebene in Österreich unterliegen einem grundlegenden Irrtum: Dieser besteht darin, dass immer noch davon ausgegangen wird, für Staat und Verwaltungen bestünde formalrechtlich kein Insolvenzrisiko, auf welcher Ebene des föderalen Systems auch immer. Ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild über die ökonomische Situation von organisatorischen Einheiten (systematisch erfasst durch Größen wie Vermögen, Schulden, Erträge und Aufwendungen) sei deshalb zwar für private Unternehmen wegen deren Insolvenzfähigkeit notwendig, hingegen für öffentliche Gebietskörperschaften nicht. Die systematische Vernachlässigung ökonomischer Knappheit durch ein unzulängliches öffentliches Informations- und Planungssystem hat aber inzwischen zu drastisch gesunkenen Handlungsspielräumen (Verschuldung), zu einer starken Abhängigkeit vom Kapitalmarkt und vom Bankensystem sowie zu einer unzureichenden demokratischen Legitimität (Intransparenz über den tatsächlichen Ressourcenverbrauch und die damit verbundenen Folgewirkungen) geführt.

Jüngste Pressebeispiele aus der westlichen Welt, wie bspw. die Insolvenz und die faktische Zahlungsunfähigkeit der Millionenmetropole Detroit, aber auch die Griechenlandkrise ganz allgemeint verdeutlicht, dass auch Gebietskörperschaften den natürlichen Knappheitsbedingungen unterliegen und ökonomische Grundregeln nicht im Stande sind außer Kraft zu setzen. Daher macht es auch Österreich Sinn, über eine neue Form der Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung im Sinne kaufmännischer Erfahrungen nachzudenken und entsprechende Empfehlungen auszusprechen.

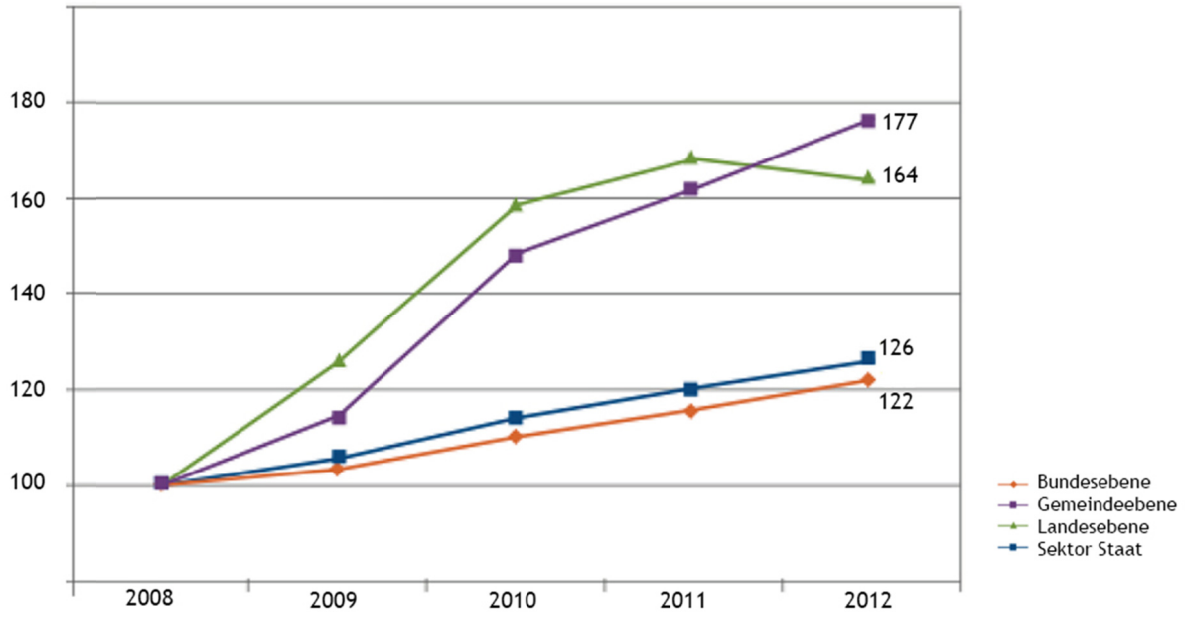

Abbildung 2: Entwicklung der Verschuldung in Österreich 2008-2012 in Österreich (im Vergleich zum Basisjahr 2008)
(Quelle: Statistik Austria, Budget- Notifikation, März 2013)

Die Kameralistik birgt eine systemimmanente Tendenz zum Ausufern des Steuerstaates und der Staatsverschuldung, die in Österreich bereits heute schon mit fast eine Viertel Billion Euro (bzw. 75% von BIP) einen kritischen Zustand angenommen hat und trotz guter wirtschaftlicher Zeiten weiter steigt! Die auf der kameralen Denkweise basierende und in der Volkswirtschaftslehre gängige Unterscheidung in explizite (ausgewiesene Geldschulden) und implizite Schulden (nicht ausgewiesene – primär Versorgungslasten, die für Österreich kaum bekannt sind) verweist auf die Kameralistik systemimmanente Schwäche des Aussagekraft. Die impliziten Schulden (z.B. von Form von Pensionszusagen) werden mittel- bzw. langfristig zu expliziten Schulden, führen zu Steuererhöhungen, oder aber werden als vom Staat zwar eingegangene, aber nicht in voller Höhe zu erfüllende Verbindlichkeit angesehen. Eine systematische Vernachlässigung dieser dürfte auf Dauer nicht ohne Wirkung auf das Vertrauen in den Staat bzw. auf die Staatsloyalität bleiben.

3 Unzulänglichkeiten eines kameralen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens

Das klassische, die Landes- und Kommunaleben in Österreich nach wie vor stark prägende kamerale öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen ist in seiner ursprünglichen Form rein zahlungs- und inputorientiert sowie durch eine enge sachliche und zeitliche Zweckbindung der Haushaltsansätze geprägt. Seine Funktion liegt in der Planung und Erfassung der Einnahmen und Ausgaben und deren Ausgleich.

Historisch lässt sich der noch heute nachwirkende hohe Stellenwert der Kameralistik vor allem aus der Entstehung und Entwicklung des Budgetrechts erklären, das höchste Recht der Legislative im historischen Entstehungsprozess parlamentarischer Demokratien **(Königsrecht des Parlaments).** Budgetrecht bedeutet Einflussnahme auf Regierungen und Verwaltungen, aber auch Kooperation von Exekutive und Legislative durch Bewilligung und Kontrolle öffentlicher Einnahmen und Ausgaben durch die Legislative. Hieraus erklärt sich dann auch, dass die inhaltliche Ausprägung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens im Zeitablauf immer stärker durch einen formaljuristischen Kontrollaspekt beeinflusst wurde. Entsprechend liegt die Stärke des kameralen Systems in der auf die Budgetkontrolle ausgerichteten systematischen und flächendeckenden Erfassung und Dokumentation aller Ein- und Auszahlungen während einer Haushaltsperiode.

Gleichzeitig weist dieses System jedoch gravierende Mängel auf. Es enthält **keine Informationen** über den nicht-zahlungswirksamen Ressourcenverbrauch in einer Periode, wie er etwa in Form von **Abschreibungen für den Vermögensverbrauch**, **Pensionsrückstellungen** für die Versorgungsansprüche der Beamten oder **Instandhaltungsrückstellungen** für notwendige aber unterlassene Instandsetzungen berücksichtigt werden müsste. Es liefert auch keine konkreten Informationen über den Output, d.h. über die mit dem Ressourcenverbrauch einer Periode geplanten und erzielten Leistungen und Ergebnisse des Verwaltungshandelns. Außerdem fehlt eine vollständige

Vermögensrechnung, in der sämtliche Vermögen und Schulden einer Gebietskörperschaft nachgewiesen werden. Hieraus folgt, dass auf Basis der Kameralistik kein vollständiges, der Realität entsprechendes Bild der **vollständigen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage** einer Gebietskörperschaft und deren Veränderung während einer Haushaltsperiode ermittelt werden kann.

Hinzu kommt, dass Gebietskörperschaften heute durch eine **sehr heterogene dezentrale Struktur** der Aufgabenorganisation geprägt sind. Neben den klassischen Verwaltungseinheiten (Kernhaushalt) existiert eine Vielzahl rechtlich selbstständiger, öffentlich- und privatrechtlicher Organisationsformen mit eigenem Planungs- und Steuerungssystem auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens (z.B. nach UGB oder IFRS). Ein vollständiger Überblick über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft erfordert die Einbeziehung dieser verselbständigten Organisationseinheiten, d.h. eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten mit der Kernverwaltung. Solange aber für die Kernverwaltung das kamerale System für Planung und Rechnungslegung gilt, ist eine Konsolidierung nicht möglich. Damit wird auch der Einblick in die tatsächliche finanzielle einer Gebietskörperschaft als Ganzes **(Konzernsicht in Form eines Gesamtabschlusses)** unmöglich. Verschärfend kommt hinzu, dass nicht selten die Tendenz besteht, die dezentralen Einheiten **als Schatten- und Nebenhaushalte** zu „missbrauchen“, um die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft zu verschleiern. Das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen fördert Informationsasymmetrien und damit opportunistische, auf den individuellen Nutzen der Akteure in Politik und Verwaltungen ausgerichtete Verwendung öffentlicher Ressourcen, denn Schulden können in Beteiligungen „versteckt“ werden.

Aus wissenschaftlicher Sicht sind die Nachteile und Probleme einer ausschließlich auf der Kameralistik basierenden Haushaltsführung bekannt: Die informationsmäßigen Unzulänglichkeiten des kameralen Systems und das daraus **resultierende Entscheidungsverhalten** der verantwortlichen Akteure sind wesentliche Erklärungsgrößen für die Entstehung und Kumulierung der Schuldenkrise der Gebietskörperschaften während der vergangenen Jahrzehnte. Die Kameralistik birgt eine systemimmanente Tendenz zum Ausufern des Steuerstaates und der Staatsverschuldung in sich und suggeriert den Entscheidungsträgern einen virtuellen finanziellen Handlungsspielraum, der real nicht existiert. Dies wiederum führt zur Dominanz eines kurzfristigen Krisenaktionismus. Über Jahre hinweg steigende Schulden der Gebietskörperschaften, nicht mehr verfassungskonforme Haushalte auf Bundes-, Länderebene und Kommunen sowie jüngste Finanzskandale (z.B. im Land Salzburg) lassen zunehmend den dringenden Bedarf (bzw. den notwendigen Handlungsdruck) für grundlegende Reformen erkennen.

So wird nicht nur von der Wissenschaft, von Verwaltungspraktikern und Rechnungshöfen sondern inzwischen auch von Teilen der österreichischen Politik (z.B. auf Bundesebene) in einem neuen Haushalts- und Rechnungswesens ein ganz wesentlicher Beitrag dafür gesehen, mehr Transparenz hinsichtlich des tatsächlichen Ressourcen-

verbrauchs und hinsichtlich eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes über Vermögen und Schulden von Gebietskörperschaften zu gewinnen. Nur auf einer derartigen Grundlage lassen sich verantwortbare Entscheidungen treffen.

4 Erfahrung aus Deutschland

Für die kommunale Ebene empfahl in ihrem Beschluss vom 21.11.2003 zur Reform des Gemeindehaushaltsrechts die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK) „das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen von der bislang zahlungsorientierten Darstellungsform auf eine ressourcenorientierte Darstellung“ umzustellen. Hierzu wurde je ein Entwurf einer Gemeindehaushaltsverordnung für ein „doppisches Haushalts- und Rechnungswesen“ und „die erweiterte kameralistische Buchführung“ vorgelegt. Vorausgegangen waren diesen Empfehlungen Bestrebungen der kommunalen Praxis um grundlegende Verwaltungsreformen. Eingeleitet 1989 durch die programmatische Rede des damaligen KGSt-Vorsitzenden Gerhard Banner über die „organisierte Unverantwortlichkeit“ in deutschen Kommunalverwaltungen und unter Rückgriff auf das „Tilburger Modell“ begann eine Reform zum Neuen Steuerungsmodell (NSM) mit einem neuen Finanzmanagement als zentraler Bestandteil.

Erfahrung: Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen am Beispiel der Freien- und Hansestadt Hamburg

Im Jahre 2003 verabschiedete die Hamburger die Bürgerschaft die Umstellung auf ein an kaufmännischen Regeln orientiertes Rechnungswesens in der Hamburger Verwaltung. Das Projekt Doppik erhielt damit den Auftrag, das Vermögen der Stadt Hamburg zu erfassen und zu bewerten, eine Anlagenbuchhaltung aufzubauen und einen doppischen Jahresabschluss für die Kernverwaltung auf den 1. Januar 2006 zu erstellen. In der Eröffnungsbilanz wurde die erstmalige Bewertung des Vermögens auf Grundlage von „vorsichtig geschätzten Zeitwerten“ durchgeführt, da die Ermittlung von historischen Anschaffungs- und Herstellkosten (AHK) nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich gewesen wäre. Zeitwerte sind im Sinne von marktnaher Vermögensbewertung nach den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) möglich. Unter anderem wurden eine Fläche von ca. 42.000 ha, verteilt auf ca. 44.000 Flurstücke, ca. 6.000 Gebäude und 100 km Hochwasserschutzanlagen erfasst und bewertet. Die Mehrheit der Gebäude ist dabei mit fortgeschriebenen Werten der Feuerkasse bewertet worden. Die Feuerkassenwerte sind Sachbewertungen auf Basis von Normalherstellkosten, die mittels Baupreisindex auf das Jahr 2005 angepasst wurden. Die Grundstücke wurden mit durchschnittlichen Bodenrichtwerten bewertet. Neben der geordneten Vermögenserfassung wurden auch erstmalig Rückstellungen, insbesondere die Pensionsrückstellung der Stadt passiviert. Damit wurde ein weiterer Schritt in Richtung einer periodengerechte Erfassung des Ressourcenverbrauchs vorgenommen, nämlich in der Berücksichtigung der Anwartschaften auf Pensionszahlungen von 39.094 Beamten und 65.559 Angestellten. In Anlehnung an das Einkommensteuerrecht wurden die Pensionsrückstellungen mit einer internen Verzinsung von 6% bilanziert.

Auf den 31.12.2007 wurde ferner eine Konzernbilanz erstellt, in der die Abschlüsse der Tochtergesellschaften, Sondervermögen, Landesbetriebe und sonstiger Beteiligungen konsolidiert wurden. Der Gesamtabschluss ermöglichte erstmalig einer Gesamtschau auf den Konzern Hamburg, durch Konsolidierung der Vermögenswerte und Schulden der Gebietskörperschaft. Die genannte Passivierung von Rückstellungen und die Konsolidierung der Tochtergesellschaften ist die primäre Begründung dafür, dass die Verbindlichkeiten der Stadt nicht € 23,7 Mrd., sondern € 63,7 Mrd. EUR betragen! **Das heißt mit Einführung der doppelten Buchführung hat sich die ausgewiesene Verschuldung der Freien- und Hansestadt Hamburg und damit die gegenüber dem Kernhaushalt bestehenden Verbindlichkeiten bzw. Risiken verdreifacht!**

In der kommunalen deutschen Praxis ist die Doppik abgesehen von einigen wenigen Ausnahmen auf der Eben der Städte, Gemeinden und Landkreise umgesetzt. Ein Großteil der Kommunen hat sich in Form von Wahlrechtsregelungen oder verpflichtender Landesgesetze auf den Reformweg begeben bzw. dieses bereits vollzogen. Weit mehr als tausend Eröffnungs- und Abschlussbilanzen liegen zehn Jahre nach dem IMK Beschluss vor, so dass das „Konzept Doppik" sich nach einer Dekade konzeptionell für die Gemeindeebene durchgesetzt zu haben scheint. Implementierungsprobleme verlagern sich derzeit von Bewertungs-, Ausbildungs- und IT-Fragen hin zu Fragen der Haushaltssanierung auf Basis der Doppik sowie Konsolidierungsfragen im Konzern (Gesamthaushalt). Es besteht die gegenwärtige Herausforderung bei Entscheidungsträgern in den Verwaltungen, vor allem aber in der Politik, die durch die Doppik gewährleistete institutionelle Transparenz tatsächlich in Ihren Handlungsentscheidungen zu nutzen.

Die Staatsebene hinkt in Deutschland mit etwas Verzögerung der kommunalen Ebene hinterher. Während die Bundesebene in Deutschland sich im Gegensatz zu Österreich explizit gegen ein kaufmännisches Rechnungswesen entschieden hat, existiert seit dem Jahr 2009 für die Landesebene im Haushaltsgrundsätzegesetz die kodifizierte Möglichkeit, ein ausschließlich kaufmännisches Rechnungssystem zu implementieren. Bisher haben dies gemacht die Bundesländer Hamburg, NRW, Hessen und Bremen sowie in ersten Ansätzen Sachsen.

Die Reform in Deutschland ist jedoch auch problembehaftet. Nicht nur hat die Beibehaltung der Kameralistik in einer Reihe von Gebietskörperschaften (vor allem auf Landesebene, aber eben auch in Stadtstaaten wie bspw. Berlin) zwangsläufig zu einer heterogenen Situation geführt. Vielmehr hat die Entwicklung auch dort, wo die Reform des kameralen zum doppischen System umgesetzt wurde, zu einem hohen Maß an Uneinheitlichkeit in den einzelnen Gebietskörperschaften geführt. Ursächlich hierfür ist, dass zwar einheitlich auf das doppische System mit der doppelten Erfolgsermittlung (Bilanz und Ergebnisrechnung) umgestellt wurde, aber die Haushaltsplanung und Rechnungslegung (bzgl. Ansatz, Ausweis und Bewertung) innerhalb dieses Systems sehr unterschiedlich betrieben wird. So unterscheiden sich beispielsweise die Gliederungs-, Bewertungs- und Haushaltsausgleichsvorschriften zwischen den Ländern. Zu dieser inhaltlichen Heterogenität kommen begriffliche Unterschiede, wie z.B. „Kassenkredite" vs. „Liquiditätskredite", die denselben Sachverhalt ausdrücken. Faktisch liegen somit für die 16 Bundesländer 16 verschiedene Kodifizierungen vor. Würde es sich um den privaten Sektor handeln, wäre dieser Zustand vergleichbar mit der Existenz von 16 verschiedenen Handelsgesetznormen (bzw. 16 unterschiedlichen UGB). Sollte sich Österreich ebenso auf kommunaler und Landes ebene auf diesen Reformweg machen, ist unbedingt auf technische (Rechnungsstil), inhaltliche (Bewertungsvorschriften) und terminologische Homogenität bzw. Vergleichbarkeit Wert zu legen. Neuere empirische Studien (vgl. z.B. www.doppik-studie.de) bestätigen gleichsam den Mehrwehrt der Doppik in den Bundesländern, wo sie umgesetzt wurde (siehe Abbildung 3). Danach hat sich die Informationsqualität, d.h. die Entscheidungsbasis

für die Haushaltspolitik, ganz erheblich verbessert. Das Nutzen-Kosten-Verhältnis wird überwiegend als positiv eingeschätzt. Die Doppik ist unumkehrbar geworden und wird trotz nach wie vor bestehender handwerklicher Umsetzungsdefizite und Standardisierungsbedarfe von Politik und Verwaltung vor Ort mehrheitlich als notwendig angesehen. Zudem hat sich der Ausweis eines negativen Eigenkapitals bei zahlreichen Kommunen jüngst gegenüber dem Bund und den Ländern als wirksame Argumentationshilfe und Bedürftigkeitsindikator für notwendige Verbesserung der kommunalen Finanzausstattung (bis hin zur Installation von kommunalen Rettungsschirmen) erwiesen. Auffallend ist generell in Deutschland allerdings die bisher kaum geführte Diskussion bzw. Ablehnung einer kommunalen Schuldenbremse.

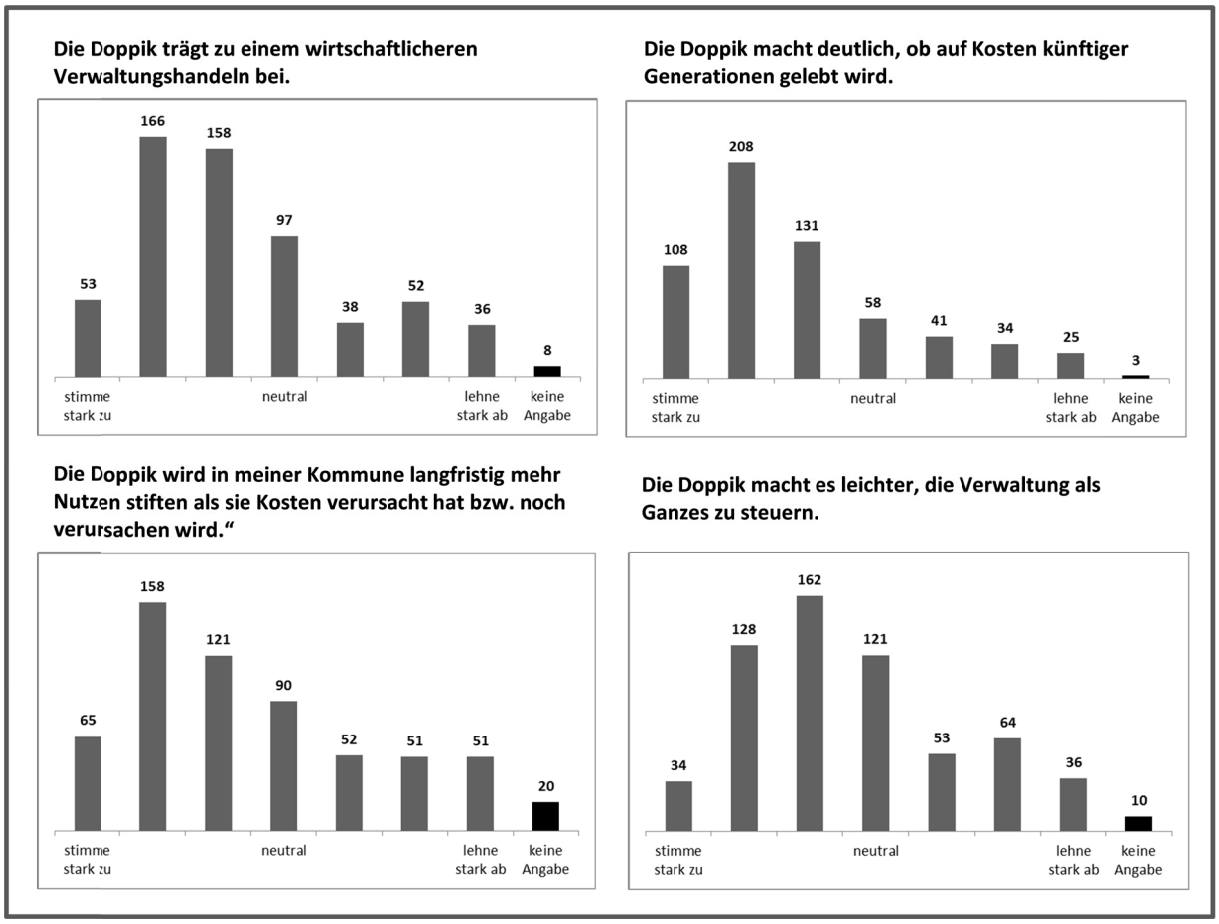

Abbildung 3: Politische Akzeptanz des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland
(Antwortverhalten von Haushaltspolitikern (haushaltspolitischen Sprecher) in deutschen Landkreise und Städten über 20.000 Einwohner, Rücklauf n=608, vlg. www.doppik-studie.de)

5 Internationale Entwicklung und Ausblick

Die meisten EU-Mitgliedstaaten haben ein Accrual Accounting (d.h. ein periodenabbildendes kaufmännisches Rechnungswesen in Mehrkontenform im Sinne der Doppik) gemäß nationaler Regelung bereits im öffentlichen Sektor eingeführt oder haben sich

auf den Weg gemacht. So wird auf Zentralebene (vergleichbar der deutschen Bundesebene) beispielsweise in 17 Mitgliedstaaten Accrual Accounting (Doppik) angewandt (davon zwölf, die sich bei der Rechnungslegung ganz oder teilweise an den sog. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) orientieren), in fünf weiteren existiert ein Mischsystem aus Accrual Accounting und Cash Accounting (Kameralistik) und vier verharren in einem reinen Cash Accounting. Ähnlich unterschiedlich ist die Situation - soweit vorhanden - auf den Landesebenen bzw. auf der kommunalen Ebene sowie den Sozialversicherungsträgern, die ebenso dem Sektor Staat zuzurechnen sind. Die Europäischen Kommission sowie Ihre Organe und Einrichtungen orientieren sich am Regime des Accrual Accounting (seit 2005) und legen zur Rechnungslegung die IPSAS Rechnungslegungsstandards zu Grunde. Die bestehende Heterogenität zwischen den EU-Mitgliedern untereinander sowie innerhalb des jeweiligen nationalen Rechts erschwert jedoch länderübergreifende Finanzberichte, Leistungs- und Finanzkennzahlenvergleiche und verschlechtert mithin die Transparenz der Finanzsituation europäischer Gebietskörperschaften. Vor dem Hintergrund der Forderung nach einer nachhaltigen intergenerativ gerechten Finanzpolitik, der europäischen Staatsschuldenkrise und ihrer Folgen sowie der erwähnten Notwendigkeit zur Harmonisierung nationaler Haushaltspolitiken bis hin zu einer Fiskalunion, verbunden mit der inzwischen eingetretenen Haftung für Schulden von EU Mitgliedsstaaten untereinander, bedarf es umso mehr eines vergleichbaren, einheitlichen Informations- und Planungssystem, das die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des gesamten europäischen öffentlichen Sektors widerspiegelt.

Vor dem Hintergrund der skizzierten unzureichenden Transparenz und Heterogenität in den öffentlichen Rechnungssystemen der EU-Mitgliedsstaaten in Verbindung mit den Erfahrungen aus der Staatsfinanzkrise, hat die Europäische Kommission in der jüngeren Vergangenheit eine Initiative zur Verbesserung dieser Situation begonnen. Dabei geht es vordergründig darum, die auf der Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung (VGR) basierende finanzstatistische Informationsbasis über die finanzwirtschaftliche Lage der einzelnen Mitgliedländer zu verbessern und durch Standardisierung grundlegend zu modernisieren. Hieraus erklärt sich auch die Zuständigkeit von Eurostat für die Standardisierung des Rechnungswesens der EU-Mitglieder. Faktisch dürfte es sich hierbei allerdings um einen weit über die Verbesserung der statistischen Informationsbasis hinausgehenden Einstieg in die Ausweitung der Machtbefugnisse der EU-Kommission handeln, nämlich um einen ersten Ansatz zur Schaffung des haushaltswirtschaftlichen Instrumentariums für eine zentrale EU-weite Haushalts-, Finanz- und Wirtschaftspolitik.

Ausgangspunkt der EU-Initiative ist das im November 2011 vom Rat der Europäischen Union verabschiedete Gesetzespaket, das so genannte Six-Pack, bestehend aus fünf Verordnungen und einer Richtlinie. Sie sind die Reaktion der EU auf die Finanz- und Staatsschuldenkrise und zielen auf eine Reform des Stabilitäts- und Wachstumspakts. Die „Richtlinie des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten“ als Teil dieses Six-Packs fordert die Europäische Kom-

mission auf, eine Beurteilung der Eignung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) für die EU-Mitglieder vorzunehmen. Zu Beginn des Jahrs 2013 werden von der Europäische Kommission daher die „European Public Sector Accounting Standards“ (EPSAS) vorgeschlagen, als Initiative das europäische System zu harmonisieren. Diese sollen sich ebenso wie die IPSAS am Rechnungslegungssystem der Doppik (Grundsätze des Accrual Accounting) ausrichten und sich bei der Rechnungslegung an den IPSAS zwar orientieren, in einer Reihe von Standards aber angepasst bzw. neu überarbeitet werden (die Kommission sieht derzeit 14 IPSAS Standards als direkt in EPSAS überführbar an (insb. IPSAS 1-5, 9-14), 14 weitere müssten angepasst werden sowie vier weitere gänzlich überarbeitet und geändert werden (IPSAS 6, 28-30). Auch diese Entwicklung wir die österreichische Staatsebene mit Sicherheit treffen bzw. die Österreicher Bundesebene begünstigen, die sich schon seit mehreren Jahren vorrausschauend um die Einführung des kaufmännischen Rechnungswesens enragiert hat und vors. Ende 2013 eine Eröffnungsbilanz (nach IPSAS Standards) vorlegen wird.

6 Was bedeutet diese Entwicklung für Österreich?

In Österreich ist sowohl die kommunale Ebene, also auch die Ebene der Bundesländern im kameralen System verhaftet. Es besteht keine, nach kaufmännischem Ermessen bestehen Abbildung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz,- und Ertragslage für öffentliche Gebietskörperschaften. In den Jahren 2007 bis 2013 hat der Bund eine umfassende Änderung des Bundeshaushaltsrechts vorgenommen (in zwei Etappen (2009/2013)). Zentrales Ziel dieser Reform bestand in der Erhöhung der Steuerungsrelevanz und einer transparenten Rechenschaftslegung öffentlicher Mittel. Inzwischen hat die zweite Etappe der Haushaltsrechtsreform begonnen und für den Bundeshaushalt sind seit 2013 ein Ergebnishaushalt, ein Finanzierungshaushalt und ein Vermögenshaushalt zu führen (§ 19 BHG). Der Bundesvoranschlag setzt sich aus einem Ergebnis- und Finanzierungsvorschlag sowie Angaben zur Wirkungsorientierung (§ 23 [1] 2 BHG) – basierend auf der bereits 2009 eingeführten Budgetstruktur – zusammen.

Aus gesamtstaatlicher Perspektive stellt sich in die Frage, ob bzw. inwieweit sich die Elemente der Bundeshaushaltsrechtsreform auf Länder- und Gemeindeebene (inklusive Gemeindeverbände) übertragen lassen. Das Land Steiermark hat bereits im Jahr 2009 auf freiwilliger Basis mit einer Haushaltsreform nach Vorbild des Bundes begonnen und nach den Salzburger Finanzspekulationen 2012 haben sich drei weitere Bundesländer (Salzburg, Kärnten, Burgenland) zu einer Reform nach Bundesvorbild verpflichtet. Das Reformbekenntnis dieser Bundesländer umfasst auch die Gemeindeebene (womit eine andere Ausgangssituation als in Deutschland gegeben scheint). Bezogen auf ganz Österreich kann somit gegenwärtig von einem steigenden Reforminteresse gesprochen werden.

Obwohl derzeit einheitliche und verbindliche Regelungen in Österreich fehlen, ist eine Einheitlichkeit in der Weiterentwicklung von Haushalts- und Rechnungswesen Systemen für alle staatlichen Ebenen dringend geboten. Als zentrale Voraussetzung, um die

erforderliche Einheitlichkeit der Weiterentwicklungen im Bereich des Haushalts- und Rechnungswesens der Länder und Gemeinden sicherzustellen, bedarf es einer Neugestaltung der derzeit geltenden Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV 1997). Ende Juli 2013 wurde vom Bundesministerium für Finanzen (BMF) ein Vorschlag zur Neugestaltung der Voranschlags- und Rechnungsabschluss-Verordnung (VRV) 1997 vorgelegt und im BMF präsentiert. Die zentralen Eckpunkte des Entwurfs sind die Entwicklung einer integrierte Ergebnis-, Finanzierungs- und Vermögensrechnung, d.h. eines kaufmännischen Rechnungswesens. Zeitliche Umsetzung Mit der Vorlage wurde nun die Diskussion eröffnet.

7 Schlussfolgerung

Um die gegenwärtige Diskussion in Österreich zugunsten einer Modernisierung der Voranschlags- und Rechnungsabschluss-Verordnung zu unterstützen, sollen im Folgenden **acht Thesen** zu einem neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen für Länder und Kommunen in Österreich vorgestellt werden.

(1) Das gegenwärtige öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen auf Landes und Kommunalebene in Österreich ist **dysfunktional** in Hinblick auf eine wirtschaftliche und nachhaltige Steuerung eines demokratischen und dezentral organisierten Gemeinwesens. Das bestehende Rechnungssystem auf Basis der Kameralistik ist nicht in der Lage die tatsächliche Finanz-, Vermögens,- und Ertragslage einer eine Gebietskörperschaft abzubilden und erzeugt eine Ressourcenillusion, die zu Fehlsteuerungen führt. Die Kameralistik ist somit nicht in der Lage Vertrauen in Politik und Verwaltungen zu gewährleisten.

(2) Das Bewusstsein über die **Schwachstellen** des tradierten kameralen Haushalts- und Rechnungswesens hat zu einem flächendeckenden Reformprozess in der westlichen Welt geführt. Als zentraler Bestandteil der New Public Management Bewegung zielt die Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens auf Grundlage **eines kaufmännischen Rechnungswesens** auf eine neue Steuerung öffentlicher Ressourcen und Leistungen durch Politik und Verwaltungen ab.

(3) Ein **kaufmännisches Rechnungswesen** auf Basis der doppelten Buchführung kann **institutionelle Transparenz** als notwendiges Demokratieprinzip gewährleisten und mit seinem Systemwechsel:

- die Dominanz der Zahlungsrechnung auf die **Ergebnisrechnung** (in Form von Aufwand und Ertrag) verlagern,

- den Ressourcenverbrauch systemimmanent erfassen und die Teilrechnungen zu einem **Gesamtsystem** integrieren sowie
- überhaupt erst einen Gesamtsicht auf eine (kommunale) Gebietskörperschaft als Ganzes im „**Konzernbild**“ ermöglichen.

(4) Erst durch Ausweis von Aufwand und Ertrag wird es möglich, den in jeder Periode angefallene Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) durch die Erwirtschaftung eines entsprechenden Ressourcenaufkommens (Erträge) in derselben Periode zu decken. Wenn in diesem Sinne in jeder Periode nicht mehr Ressourcen verbraucht werden, als Ressourcen zur Verfügung stehen, wird aus dem Prinzip **Periodengerechtigkeit** dann **Generationengerechtigkeit**. Damit bietet das neue öffentliche Haushalts- Rechnungswesen den Schutz zukünftiger Generationen vor einer Ausbeutung durch die gegenwärtige Generation insb. durch ausufernde Staatsverschuldung.

(5) Ein wesentliches Element eines neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ist die **Rechnungslegung**. Sie bezieht sich auf die Regelungen für Ansatz, Ausweis, Bewertung und Konsolidierung im Rahmen der Teilrechnungen, speziell von Vermögens-, Finanz-, und Ergebnisrechnung. Aufgrund der z.B. in Deutschlang gemachten Erfahrungen, wo für jedes Bundeslange unterschiedliche Regelungen für die Länder selber, aber auch deren Kommunen getroffen wurden, ist bei der Reform in Österreich unbedingt auf **Einheitlichkeit** Wert zu legen. Eine Standardisierung bzw. Harmonisierung der Rechnungslegung auf Bundes-, Landes und Kommunalebene ist ein Wert an und für sich. Es ist die Voraussetzung für **Vergleichbarkeit** und Grundlage zur validen Betrachtung der gesamten öffentlichen **Verschuldungssituation** bzw. zur Aufdeckung der **Risiken in öffentlichen Haushalten.** Nur wenn es gelingt, sich hinsichtlich der Rechnungslegung für alle Gebietskörperschaften auf Mindeststandards zu verständigen, kann die notwendige Verwaltungssteuerung auch erfolgreich sein. Es liegt nahe, sich dabei an den internationalen Rechnungslegungsstandards der **IPSAS zu orientieren** (die aus den für den Unternehmenssektor entwickelten IFRS abgeleitet wurden und bereits für die österreichische Bundeseben angewandt werden). In einem durch enge finanzielle und leistungsmäßige Verflechtungen gekennzeichneten föderalen Bundesstaat, wie dem der Bundesrepublik Österreich können keine unterschiedliche Haushalts- und Rechnungswesen auf den verschiedenen föderalen Ebenen praktiziert werden.

(6) Die österreichischen Verwaltungen sind im **internationalen Vergleich** ein Nachzügler auf dem Gebiet der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens im generellen Wandel vom Cash Accounting zum Accrual Ac-

counting. Die jüngste Initiative der **Europäischen Kommission und Eurostat** zur Standardisierung und Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens als für den öffentlichen Sektor zukunftweisendes System (auf Basis der von den IPSAS abgeleiteten **EPSAS** Rechnungslegungsstandards) ist eine Entwicklung, die ggf. auch die Österreichische Landes- und kommunale Ebene beeinflussen wird. Die Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung sind aufgefordert, sich dieser Entwicklung frühzeitig anzunehmen, mitzugestalten und Österreich darauf vorzubereiten. Es ist davon auszugehen, dass eine EU-Vorordnung die Umsetzung sinnvollerweise mittelfristig vorschreiben wird.

(7) Der **Haushalt (bzw. das Budget)** stellt nach wie vor das wichtigste Steuerungsinstrument im öffentlichen Sektor dar. Sofern nun im Sinne eines reformierten Rechnungswesens lediglich Rechenschaft über einen zurückliegenden Betrachtungszeitraum gewährt wird (typischerweise ein Geschäfts- bzw. Haushaltsjahr), macht es auch Sinn, in der Planung für den kommenden Haushalt ebenso Aufwendungen bzw. Erträge zu planen bzw. budgetieren. Denn wenn das Rechnungswesen kaufmännischen und das Haushaltswesen kameralen Charakter aufweist, besteht das Risiko, dass Entscheidungsträger weiterhin rein zahlungsorientiert entscheiden. Andernfalls besteht die Gefahr, dass öffentliche Entscheidungsträger weiterhin rein zahlungsstromorientierten Denk- und Steuerungsstrukturen verhaftet bleiben. Das in der Rechnungslegung etablierte Ressourcenverbrauchskonzept wäre nur Beiwerk zum weiterhin dominanten Geldverbrauchskonzept in der Haushaltsplanung. Der **Verknüpfung von kaufmännischen Rechnungswesen (Accrual Accounting) und kaufmännischen Haushaltswesen (Accrual Budgeting),** wie es bspw. das Konzept der Integrierten Verbundrechnung im Sinne einer Verschränkung der Ex-Post-(Dokumentationsebene) und der Ex-Ante-Ebene (Planungsebene) kennt, sollte dafür auch in Österreich als Leitkonzept zur Umsetzung dienen.

(8) Die Einbeziehung des Haushaltswesens in die skizzierte Reformentwicklung wird insbesondere **Legitimations- und Akzeptanzprobleme von Seiten der Politik** mit sich bringen, da finanzielle Handlungsspielräume (qua validerer Abbildung) höchstwahrscheinlich geringer werden. Die Funktion der Kontrolle und des **Kontrollsystems im Sinne eines öffentlichen Rechnungswesens** und damit auch der Haushaltskontrolle dient generell dazu, Fehlplanungen und Fehlentscheidungen bei der Ressourcenverwendung sowie daraus resultierende Risiken der finanzwirtschaftlichen Entwicklung einer öffentlichen Einheit transparent zu machen. Diese Transparenz ist nicht Selbstzweck, sondern sie soll die zukünftige Haushaltsplanung und die darin zum Ausdruck kommende Haushaltspolitik in dem Sinne verbessern, dass die erkannten Fehlentwicklungen und Risiken in Zukunft vermieden bzw. abgebaut werden. Dabei gilt, dass ein Planungssystem oh-

ne ein adäquates Kontrollsystem sinnlos und ein Kontrollsystem ohne adäquates Planungssystem funktionsunfähig ist. Weshalb soll geplant werden, wenn das Erreichen des Plans nicht überprüft wird und was soll kontrolliert werden, wenn nicht Sollergebnisse geplant werden? Wir wissen gegenwärtig aus der deutschen Doppik-Erfahrung, dass die Präsentation von Eröffnungs- und Abschlussbilanzen noch zu ausgesprochen wenige Umsteuerungseffekten führt. Erst die Einbeziehung dieser Informationen in die nächste Haushaltsperiode (z.B. die Planung von Abschreibungen, die Berücksichtigung der Zuführung von Pensionsrückstellung oder der Gewährung von Bürgschaften) ermöglicht eine nachhaltige Steuerung des öffentlichen Sektors und ermöglicht ebenso die Konzeption von neuen Regimen der Entschuldung bzw. Schuldenbremsen.

Literatur

Berens, Wolfgang | Budäus, Dietrich | Buschor, Ernst | Fischer, Edmund | Lüder, Klaus | Mundhenke, Ehrhard | Streim, Hannes (2008), Zum nicht mehr vertretbaren Haushalts- und Rechnungswesen in einem demokratischen Gemeinwesen (Hamburger Thesen). In: Die Öffentliche Verwaltung (DÖV), Jg. 61, Heft 3/2008. S. 109-111.

Budäus, Dietrich | Hilgers, Dennis (2009), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. In: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (19) 4 2009. S. 377-396.

Budäus, Dietrich (2009), Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland. Mehr Transparenz, Effektivität und Effizienz in Politik und Verwaltungen durch ein einheitliches doppisches Haushalts- und Rechnungswesen. Berlin.

Budäus, Dietrich | Burth, Andreas | Hilgers, Dennis (2013), Ist eine Harmonisierung des europäischen Haushaltsrechts sinnvoll?. In: HaushaltsZeitung – Zeitschrift für Finanzmanagement in Kommunen, Ländern und öffentlichen Unternehmen, Ausgabe 2/2013, S. 11-14.

Budäus, Dietrich | Burth, Andreas | Hilgers, Dennis (2013), EPSAS. Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens für Europa, in: Verwaltung und Management 19. Jg. (2013), Heft 6, S. 289-295.

Burth, Andreas | Hilgers, Dennis (2014), Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany. In: Journal of Business Economics (JBE), Heft 4/2014, S. 531-570.

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

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

Lüder, Klaus (2001), Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen. Anforderungen, Konzept, Perspektiven, Berlin.

Radermacher, Walter (2012), Studie zur Eignung der IPSAS für die europäischen Mitgliedstaaten. In: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2012, S. 85-89.

Raupach, Björn | Hilgers, Dennis (2012), Quo Vadis? Die Reform des Hamburger Haushalts- und Rechnungswesens. In: Verwaltung & Management (VM), Jg. 18, Heft 6/2012, S. 283-291.

Schauer, Reinbert (2012), Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 2. Auflage, Wien.