

# Gemeindehaushaltsreform und Doppik

Von Thomas Chr. Edler und Horst Körner

Die akuten Auswirkungen der Wirtschaftskrise auf die kommunalen Finanzen lassen in Politik und Verwaltung Fragen nach der Sinnhaftigkeit der Gemeindehaushaltsreform laut werden. Wie attraktiv sind Doppik und neue Steuerung für die politisch Verantwortlichen, wenn Eröffnungsbilanzen oder Haushaltspläne mit Abschreibungen (zunächst nur) zu zusätzlichem Rechtfertigungsdruck führen? Welchen Nutzen bringen aufwendige Kostenrechnungen relativ zum Anteil kostenrechnender Einrichtungen im Haushalt? Führt das neue Haushaltswesen zur Dominanz des ökonomischen Kalküls über das Gemeinwohl? Die Kernfrage: Wären wir besser bei der Kameralistik geblieben? Eine kritische Skizze zu Genese und Status der Gemeindehaushaltsreform soll bei der Beantwortung der bewusst provokant formulierten Fragen helfen.

## Kommunale Doppik – das unbequemere System?

»Die dauerhafte Sicherung der in den Städten erreichten Erfolge der Verwaltungsmodernisierung erfordert die Umgestaltung des Gemeindehaushaltsrechts. Die Orientierung an den Informationsinteressen der Bürger und an den Steuerungsanforderungen der Städte erfordert die Einführung eines neuen, integrierten kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage der Doppik.«<sup>1</sup>

Die Protagonisten der Gemeindehaushaltsreform gingen von der Grundüberlegung aus, dass ein ausschließlich zahlungsorientiertes Rechnungswesen im Zweifel die finanzielle Leistungsfähigkeit öffentlicher Haushalte überzeichnet, weil künftige Lasten und Verpflichtungen nicht ausgewiesen werden.

Nach dieser Logik sind Abgrenzungen nach wirtschaftlicher Verursachung anstelle von Zahlungszeitpunkten, der Ansatz von Abschreibungen und Rückstellungen sowie die Aufstellung von Bilanzen sinnvoll. Auch eine erweiterte Kameralistik könnte derartige Größen abbilden, wenn man Unhandlichkeiten bei Rechnungskomponenten in Kauf nimmt, die der Kameralistik wesensfremd sind. Doppik und kaufmännische Buchführung bilden ein in sich geschlossenes System für das Haushaltswesen und weisen bei klaren Vorgaben zu Ansatz und Ausweis von Rechnungsinhalten Ressourcenaufkommen und -verbrauch aus.

In vielen Fällen führt dies zu der erwarteten Aussage, dass wir von der Substanz leben. Produkthaushalte und Eröffnungsbilanzen bieten neue, ungewohnte Einblicke in Zahlen, Daten und Fakten. Stark sinkende Steuererträge infolge der Finanzkrise erschweren den Haushaltsausgleich – mit Abschreibungen und Rückstellungen fällt der Ausgleich nicht leichter. Politisch ist die Doppik das unbequemere Rechnungswesen, weil zusätzliche Risiken und Belastungen transparent(-er) werden. Sind unbequeme Aussagen deshalb falsch? Ressourcenverbrauch, nachhaltiges Wirtschaften und intergenerative Gerechtigkeit sind Kerninhalte der Haushaltsreform. Dabei geht es nicht um die Dominanz, sondern um die ausgewogene Berücksichtigung vor allem längerfristiger ökonomischer Kalküle zur Sicherung von Daseinsvorsorge und Gemeinwohl.

Ein Rechnungswesen soll Informationen bereitstellen – es soll keine Entscheidungen treffen. Diese sind aus gutem Grund den gewählten politischen Vertretern vorbehalten. Politische Rationalität muss und wird sich nicht immer mit ökonomischer Rationalität decken.

## Haushaltsrecht und Handelsrecht

Die kommunale Doppik orientiert sich zwar rechnerisch am Recht der Privatkaufleute. Kommunales Haushaltsrecht muss aber neben der Rechnungslegung mindestens auch den Haushalt mit Ermächtigungs-, Planungs- und Bewirtschaftungsvorgaben für den Umgang mit öffentlichen Mitteln formell und materiell regeln. Das HGB kennt diese Inhalte nicht; diese Stärken der Kameralistik sind deshalb – richtigerweise – in ein kommunales Haushaltswesen zu übernehmen. In einigen Fällen sind dabei leider auch sehr diffizile, aufwendige Regelungen entstanden.

Ein psychologisches Akzeptanzrisiko für die Gemeindehaushaltsreform erwächst aus dem in der Praxis häufig beobachteten Versuch, ein privatwirtschaftliches Weltbild nach Modellen, Aussagen oder Kennzahlen unreflektiert auf kommunale Haushalte zu übertragen. Die Folgen sind häufig Irritation, manchmal Ablehnung. Beispiel: Wie hoch soll die Eigenkapitalquote von Kommunen sein? Erfüllt ein in der Eröffnungsbilanz durch Reinvermögensvergleich ermittelter Kapitalsaldo privatwirtschaftlich dem Eigenkapital vergleichbare Zwecke? Wenn nicht, welche dann? Empfehlungen zur Soll-Eigenkapitalausstattung erweisen sich bei näherer Betrachtung häufig als verallgemeinerte Einzelergebnisse oder Branchendurchschnitte. Die Aufgabenbreite und Organisationsvielfalt der kommunalen Praxis erfordert zudem, gerade bei Sollgrößen oder Kennzahlen, eine sorgfältige Prüfung von Vergleichbarkeit und reliablen Vorgaben. Damit soll die Aussagekraft von Bilanzanalysen nicht infrage gestellt werden – im Gegenteil: Bereits die aus der Analyse eines Anlagen spiegels unter Substanzerhaltungsaspekten ableitbaren Schlussfolgerungen für das Investitionsverhalten einer Kommune sind lohnenswert – und für Politik wie Verwaltungsführung (noch) ungewohnt. Auch hier sollte man sich die Zeit nehmen, belastbare Grundlagen und Vertrautheit im Umgang mit neuen Instrumenten zu schaffen, ohne durch Bilanzfixierung zu überzeichnen.

<sup>1</sup> Auszug aus dem Beschluss des Präsidiums des Deutschen Städtetages vom 4. November 1998.

## Vielfalt der Haushaltsgesetzgebung

Kommunales Haushaltsrecht ist Landesrecht. Nach den ersten, noch näherungsweise einheitlichen Regelungsentwürfen 2003/2004 für die Hauptrichtungen Doppik und erweiterte Kameralistik haben sich die Länder weitgehend von der erweiterten Kameralistik als mögliche Option verabschiedet.

Neben der obligatorischen Umstellung auf Doppik mit landesspezifischen Umstellungszeitpunkten bildet das offene Optionsmodell (Doppik vs. Kameralistik) die gängige Alternative. Letzteres führt durch den Parallelbetrieb zu bereits heute absehbaren Abstimmungsproblemen, vor allem für die Finanzstatistik und die hieraus abgeleiteten Entscheidungs- und Verteilungsgrundlagen. Der Anzahl der Länder entsprechend liegen jeweils unterschiedliche doppische Gemeindehaushaltsverordnungen vor. Die spezifischen Unterschiede zwischen den Länderregelungen lassen sich in folgenden groben Regelungsbereichen verorten:

- Aufbau und Struktur der Haushaltspläne und Jahresrechnungen
- Zulässige Gliederungsprinzipien für Teilhaushalte (produkt- vs. organisationsorientiert)
- Produkt- und Kontenrahmen mit Zuordnungsvorschriften
- Ansatz- und Bewertungsvorgaben für die Bilanzierung, besonders die Eröffnungsbilanzierung
- Mechanismen des Haushaltsausgleichs und Beurteilung der dauerhaften wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- Bewirtschaftung, interne Verrechnungen
- Erleichterungen und Vereinfachungsmöglichkeiten

Die unterschiedlichen Ländervorgaben lassen sich drei bis vier Hauptströmungen mit jeweils unterschiedlichen Differenzbandbreiten für einzelne Regelungsinhalte zuordnen, weshalb kommunale Haushaltsdaten zwischen den Ländern nicht ohne Weiteres vergleichbar sind. Auch in den Ländern herrscht im Zweifel nur eingeschränkte Vergleichbarkeit, wenn z.B. einheitliche kommunale Abschreibungstabellen fehlen.

Die landesinterne Synchronisation obliegt damit *a priori* den statistischen Landesämtern durch Zuordnungsvorschriften oder *ex posteriori* den Gemeindeprüfanstalten bzw. vergleichbaren Einrichtungen durch Prüfungsentscheidungen. Sofern kommunale Vielfalt dennoch in Grundzügen vergleichbar sein soll, ist Vereinheitlichungs- bzw. Nachregelungsbedarf absehbar. Ein weiterer Aspekt läge in kostenwirksamen Skaleneffekten von der IT-Verfahrensentwicklung bis zur Aus-, Fort- und Weiterbildung.

Das Haushaltsrecht regelt Planung und Bewirtschaftung öffentlicher Mittel, das Steuerrecht die Bemessung der fiskalischen Abgabepflichten aller Steuerpflichtigen. Beide Rechtssphären unterliegen vielfältigen Wechselbeziehungen. Durch die in einer Reihe von Regelungsdetails vorliegende faktische Verweisungskette Haushaltsrecht – Handelsrecht – Steuerrecht schlagen steuerrechtliche Regelungen bzw. deren Veränderung retrograd auf das Haushaltsrecht durch und führen dort zu für die Kommunalverwaltungen mitunter aufwendigen Konsequenzen.

## Gesetz zur Unternehmensteuerreform

Mit diesem Gesetz wurden 2008 Sammelposten für geringwertige Wirtschaftsgüter eingeführt. Das BMF wollte damit eine als zu großzügig empfundene Abschreibungspraxis in Unternehmen eindämmen. Kommunen mit Betrieben gewerblicher Art müssen diese Regelung für die steuerliche Rechnungslegung anwenden – für den Haushalt werden damit zwei Bewertungskreise erforderlich. Auch die Modernisierung des Bilanzrechts (aktuell: BilMoG) fördert die Trennung in zwei – oder mehr – Rechnungslegungssichten. In den Kommunen steigt damit tendenziell der Verwaltungsaufwand.

Im Januar 2010 hat das BMF in einem Schreiben zur »Betrieblichen Altersversorgung; Bildung von Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG bei Erbringung der Versorgungsleistungen durch externe Versorgungsträger im sogenannten Umlageverfahren« die Bildung von Pensionsrückstellungen bei Mitgliedschaft in einer umlagefinanzierten Versorgungskasse grund-

sätzlich verneint. Die Begründung lässt auf eine Verkenning des Charakters dieser Einrichtungen schließen. Die Umsetzung des BMF-Schreibens im kommunalen Haushaltsrecht zöge eine Abkehr von der Abgrenzung nach wirtschaftlicher Verursachung, mithin ein Kernbestandteil der Gemeindehaushaltsreform, nach sich. Das Steuerrecht zeichnet sich offenkundig (noch?) nicht durch Sensibilität für haushaltsrechtliche Belange aus.

Mitunter wird die in den Gemeindehaushaltsverordnungen enthaltene Vorschrift, eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Steuerungsunterstützung zu führen, als Zwangsverpflichtung zum Aufbau überdimensionierter Kostenrechnungssysteme missverstanden. Dabei sind verfahrenstechnische und inhaltliche Aspekte zu unterscheiden: Abhängig vom gewählten IT-Verfahren ist gegebenenfalls die technische Nutzung der KLR erforderlich, um Haushaltsstrukturen (vor allem Gliederung bzw. Produkte) abzubilden. In diesem Fall liegt zwar technisch eine flächendeckende KLR vor, ob und für welche Sachverhalte inhaltlich Kostenrechnung betrieben wird, ist dennoch nach örtlichen Bedürfnissen gestaltbar. Der beabsichtigte Zweck bestimmt auch hier die Mittel. Eine mitlaufende Gebührenkalkulation erfordert regelmäßig einen differenzierten Betriebsabrechnungsbogen, wohingegen eine einfache Vollkostenrechnung für viele Belange genügt. Die Konzeption einer über die Abbildung von Erlösen hinausgehenden Leistungsrechnung ist zumindest für den praktischen Einsatz im kommunalen Umfeld methodisch noch nicht ausgereift.

## Das zweite Ziel der Haushaltsreform

Die Innenministerkonferenz hat im November 2003 zwei grundlegende Ziele der Gemeindehaushaltsreform dokumentiert: die Umstellung

- des Haushalts- und Rechnungswesens von der zahlungsorientierten auf eine ressourcenorientierte Darstellung und
- der Verwaltungssteuerung von der reinen Bereitstellung von Ausgabeermächtigungen (Inputsteuerung) auf die ergebnisorientierte Steuerung für kommunale Dienstleistungen (Outputsteuerung) mit Zielen und Kennzahlen.

In vielen Kommunen liegen zwischenzeitlich doppische Haushaltspläne und Eröffnungsbilanzen vor. Das erste Ziel der Gemeindehaushaltsreform ist damit erfüllt. Die Daten können fortgeschrieben und berichtet werden. Dennoch wird häufig die Frage nach dem Mehrwert der Doppik-Einführung gestellt. Eigene Erfahrungen und Erhebungen weisen hier auf mehrere mögliche Ursachen.

## Probleme bei Doppik-Einführung

Doppische Gesamtrechnenwerke wirken auf kommunale Entscheidungsträger ohne hinreichende Erfahrung im Umgang mit der Struktur der neuen Daten zunächst fremdartig. Dieses Problem löst sich durch Qualifizierung oder zunehmende Vertrautheit im Zeitablauf. In anderen Fällen erschwert eine nicht angemessene Abbildungstiefe insbesondere der Produktstruktur im Haushalt die Handhabung der Daten. Zu stark aggregierte Daten lassen keinen Rückschluss auf Maßnahmen zu und können zum Eindruck der (gewollten?) »Blindheit« bis hin zu politischen Abwehrreaktionen führen. Zu stark detaillierte Daten überfluten mit kleinteiligen Informationen und können zur Orientierungslosigkeit führen. Hier gilt es, ein akzeptiertes Maß an Detailtiefe zu finden. Typische kommunale Entscheidungssachverhalte liegen auf der Ebene von Stadtentwicklungsprojekten oder Bildungsmaßnahmen – (noch) nicht auf Ebene der Bilanz.

Die Budgetierung hat sich bewährt und wird in unterschiedlichen örtlichen Ausprägungen im Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben genutzt. In vielen doppischen Haushaltsplänen sind Ziele und Kennzahlen abgebildet, Daten der Kostenrechnung liegen vor, teilweise werden auch unterjährige Berichte erstellt. Die Instrumente stehen technisch zur Verfügung – sie werden aber nicht aktiv genutzt.

Produktziele und übergeordnete, strategische Ziele stehen häufig unverbunden nebeneinander. Ohne eine sinnvolle Beziehung zwischen beiden Ebenen orientiert sich die

verwaltungsinterne Steuerung an Produktbudgets, die politische Steuerung an Konzeptpapieren, womit ein hoher Aufwand für Datenbereitstellung und Frustrationen auf beiden Seiten vorprogrammiert sind, ohne Verwaltungshandeln wirklich an grundlegenden Zielvorgaben ausrichten zu können.

Ziele, die nur einen bestehenden Zustand oder die Einhaltung gesetzlicher Vorgaben beschreiben, sind wenig handlungsleitend. Nicht messbare Zielerreichung oder pauschale Kennzahlen (z.B. Kosten/Einwohner, Kostendeckungsgrad) führen zum gleichen Effekt. Kennzahl (Messgröße) und Ziel sollten in einem unmittelbaren Ergebnisbezug stehen, um Zielerreichung beurteilen zu können.

Ziele und Kennzahlen entfalten nur dann handlungsleitende Wirkung, wenn auch eine eindeutige organisatorische Verantwortlichkeit für Produkt, Ziel und Budget vorliegt. Die Tiefe der dezentralen Steuerungsverantwortung sollte dabei gezielt gewählt werden. Die unspezifische Zielgruppe »Öffentlichkeit« oder »alle Bürger« trifft stets zu, aber erst die Diskussion über eine konkrete Zielgruppe und damit auch Prioritäten oder Alternativen entfaltet Steuerungswirkung.

Wenn Ziele als Planungsgrundlage dienen sollen, müsste dann nicht auch der Haushaltsaufstellungsprozess inhaltlich verändert werden? Häufig werden Ziele und Kennzahlen als statistische Nebeninformation abgehandelt, aber nicht als integraler Bestandteil der Haushaltsplanung. Auch Sondervermögen oder Beteiligungen erbringen kommunale Leistungen. Diese Einrichtungen sind in vielen Fällen nur rudimentär im Planungsprozess berücksichtigt, mit Zielen und Kennzahlen versehen oder in ein gesamtstädtisches Zielsystem eingebunden. In der Praxis ist zu beobachten, dass eine Vielzahl unverbundener Zielbildungsprozesse vorliegen, z.B. für Stadtentwicklung, Schulentwicklung, Integrationsförderung, demografische Entwicklung. Müssten die Kernaussagen dieser Prozesse nicht eigentlich in eine strategische, zielgerichtete Ausrichtung der Kommune münden?

Das Berichtswesen bildet eine zentrale Grundlage für jede Steuerung. Dabei sind unterjährige Berichte in den meisten Verwaltungen nichts Neues. In vielen Fällen ist eine auch von den Verantwortlichen so empfundene Verbesserung der Steuerung dann erkennbar, wenn nicht nur Finanz- oder Budgetdaten, sondern auch die vorab genannten Sachinformationen bzw. entsprechende Kenngrößen vorliegen. Damit Entscheidungsträger wirksam steuern können, sind keine Flut von Einzeldaten, sondern entscheidungsrelevante Informationen erforderlich. Dazu müssen Berichte zeitnah zur Berichtsperiode vorliegen. Diese Anforderungen sind in der praktischen Umsetzung nicht trivial.

## Fazit

Auch wenn die vorgenannten Aspekte berücksichtigt sind und die entsprechenden Steuerungsinstrumente vorhanden sind, kann dennoch ein Kernproblem zutage treten: Ist eine transparente Zielbildung und messbare Zielerreichung gewollt? Bedeutet die Nichterreichung von Zielen politisches Versagen oder vielmehr die implizite Aufforderung, bewusst in Alternativen zu denken, gegebenenfalls Ziele oder Maßnahmen zu verändern? Die Logik vom Regelkreis der Steuerung kann helfen, Vorurteile zu überwinden und einen Weg zu einer versachlichten, systematischen Steuerung für Politik und Verwaltung ebnen.

Diese Faktoren bilden in den meisten Fällen den inhaltlichen Kern der Kritik: Die Kommune hat eine Bilanz, bucht doppisch – von der Technik des Rechnungswesens abgesehen hat sich aber eigentlich nicht viel verändert. Den Beteiligten sollte gerade bei diesem Prozess die Möglichkeit gegeben werden, mit den Anforderungen zu wachsen.

*Thomas Chr. Edler  
arf Gesellschaft für  
Organisationsentwicklung mbH,  
Hannover,  
Dr. Horst Körner  
geschäftsführender Gesellschafter  
der arf Gesellschaft für  
Organisationsentwicklung mbH,  
Nürnberg*