

Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland

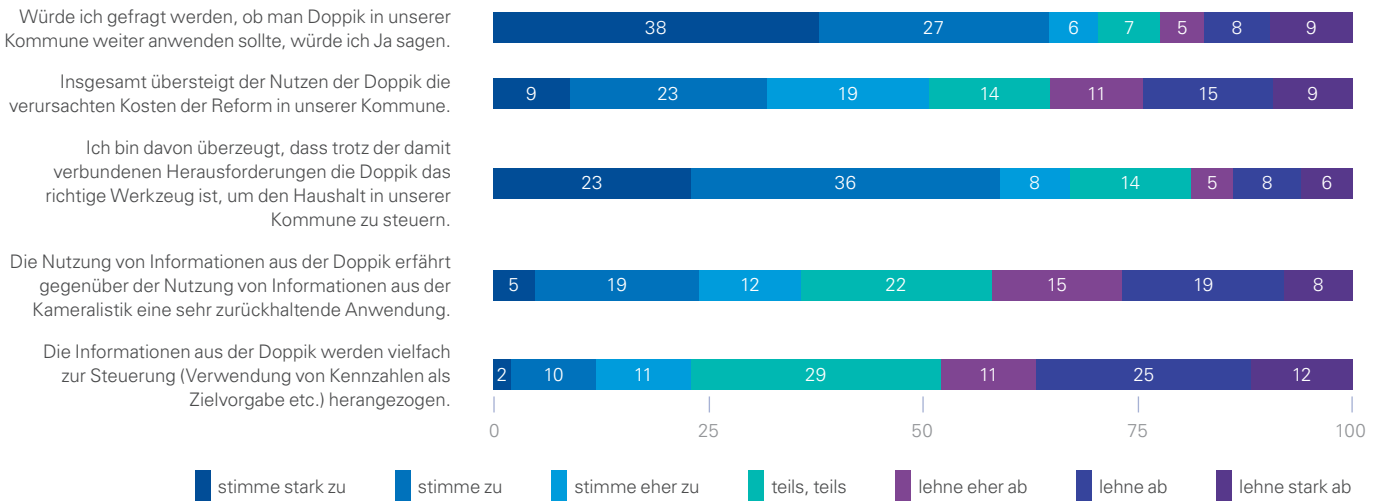
Die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland ist auf kommunaler Ebene besonders weit fortgeschritten und legt eine Analyse der Erfahrungen und Einschätzungen der Führungskräfte in den Finanzverwaltungen der Städte und Gemeinden nahe. Die hier vorgestellte Umfrage unter Kämmerern verdeutlicht einerseits die hohe Akzeptanz der bisherigen Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik und die Nutzung der neuen Informationen in der Kernverwaltung. Andererseits wird der Mehrwert von Gesamt- bzw. Konzernabschlüssen und der europäischen Harmonisierung im Sinne des EPSAS-Projekts noch kritisch gesehen.

Der überwiegende Teil der Kommunen in Deutschland hat das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen von der zahlungsbasierten Kameralistik auf die ressourcenverbrauchs- und ressourcenzuwachtorientierte doppelte Buchführung (Doppik) umgestellt. Mit Ausnahme der Kommunen in Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen, in denen ein Wahlrecht zur Umstellung besteht, ist in allen anderen Flächenländern die Umstellung auf die Doppik für die Kommunen gesetzlich verpflichtend vorgeschrieben. Nach Ablauf der Umstellungsfristen haben damit circa 64 Prozent der Kommunen ihr Haushalts- und Rechnungswesen zu reformieren. Zusammen mit den Kommunen in Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen, die zur Doppik optiert haben, wird in fast 70 Prozent aller Kommunen ein doppischer Haushaltsplan und ein doppischer Jahresabschluss aufgestellt (werden).¹ Durch die erstmalige Bilanzierung und Bewertung von kommunalem Vermögen und Schulden sowie der aus Folgebewertungen resultierenden Darstellung von Größen wie zum Beispiel Abschreibungen werden den Adressaten des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens nunmehr neue Informationen zur Verfügung gestellt. Die Anwendung des kaufmännischen Rechnungsstils ermöglicht Kommunen nun auch betriebswirtschaftlich etablierte Analyseinstrumente, wie Bilanzkennzahlen, auf den kommunalen Jahresabschluss anzuwenden. Allerdings scheint es so zu sein, dass viele Kommunen gar keine aktuellen Jahresabschlüsse haben.² Der scheinbare Vorteil kann somit nicht immer ausgeschöpft werden.

Mit der erfolgten Umstellung ist unmittelbar die Frage verbunden, ob die neuen Informationen von kommunalen Entscheidern auch tatsächlich genutzt und zur Entscheidungsfindung, zum Beispiel bei der Festlegung von Realsteuerhebesätzen oder bei der Realisierung bzw. Nichtrealisierung von Investitionen, herangezogen werden. Es gilt zu untersuchen, wovon die Verwendung der doppischen Informationen abhängt und in welchen Situationen sie herangezogen werden.

¹ Vgl. Hoffsummer, S./Grundnig, K./Hilgers, D. (2016): Die finanzwirtschaftliche Lage deutscher Kommunen – Eine Analyse kommunaler Bilanzen. In: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, Heft 39

² Vgl. Institut für den öffentlichen Sektor e.V. (2016): Der „Konzern Kommune“ in der Krise

Abbildung 1: Einschätzungen zum Nutzen der Doppik

Quelle: eigene Darstellung

Reformbestrebungen beim kommunalen Rechnungswesen

Neben der überwiegend erfolgten Umstellung der Kernverwaltung auf die Doppik ist die Erstellung eines kommunalen Konzern- bzw. Gesamtabchlusses ein weiterer Reformschritt zur Modernisierung des kommunalen Rechnungswesens.³ Durch den Gesamtblick des konsolidierten Jahresabschlusses auf den Konzern Kommune könnte die, durch zahlreiche verselbstständigte Aufgabenbereiche stark eingeschränkte, finanzielle Transparenz wiedergewonnen werden. Die Notwendigkeit einer Gesamtschau wird deutlich, wenn man sich vor Augen führt, dass sich circa 50 Prozent der kommunalen Verschuldung in Auslagerungen – also etwa Stadtwerke, Wohnungsbauunternehmen und kommunale Krankenhäuser – befinden.⁴ Weitere Konsequenzen für das kommunale wie für das gesamte Rechnungswesen im öffentlichen Sektor könnten sich aus Bestrebungen hin zu harmonisierten und für die Staatengemeinschaft verpflichtenden European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) auf europäischer Ebene ergeben. Hierbei stellen sich jedoch Fragen danach, wie der Umsetzungsaufwand und der Nutzen wahrgenommen werden.

Einschätzungen zum Nutzen der Doppik

Es ist umstritten, ob die mit der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens verbundenen Ziele auch tatsächlich erreicht werden bzw. erreicht worden sind. Hierzu könnte die Wahrnehmung der kommunalen Entscheidungsträger, wie die der Leitungen der Finanzverwaltungen, ein wichtiger Indikator sein. Über 70 Prozent der befragten Kommunen befürworten eine weitere Anwendung der Doppik (vergleiche Abbildung 1). Diese Einschätzung lässt mithin darauf schließen, dass der Doppik ein Nutzen beigemessen wird und sie grundsätzlich Akzeptanz findet. Ähnlich viele (67 Prozent) halten die Doppik für das richtige Steuerungsinstrument, um den kommunalen Haushalt zu steuern. Somit wird der Doppik eine Entscheidungsnützlichkeit beigemessen. Dieses Ergebnis deckt sich mit einer Studie aus dem Jahr 2014, bei der die Entscheidungsnützlichkeit als Nutzentreiber der Doppik konstatiert werden konnte.⁵ Die im Vergleich schwächste Zustimmung erfährt die Frage nach dem Nettonutzen der Doppik. Während 51 Prozent den Nutzen der Doppik höher einschätzen als die durch die Umstellung entstandenen Kosten, teilen 35 Prozent diese Meinung nicht. Gründe hierfür könnten in den hohen Kosten für die Schaffung der technischen Voraussetzungen sowie an hohem Schulungs- und Beratungsbedarf für die kommunale Doppik liegen.

Studiendesign

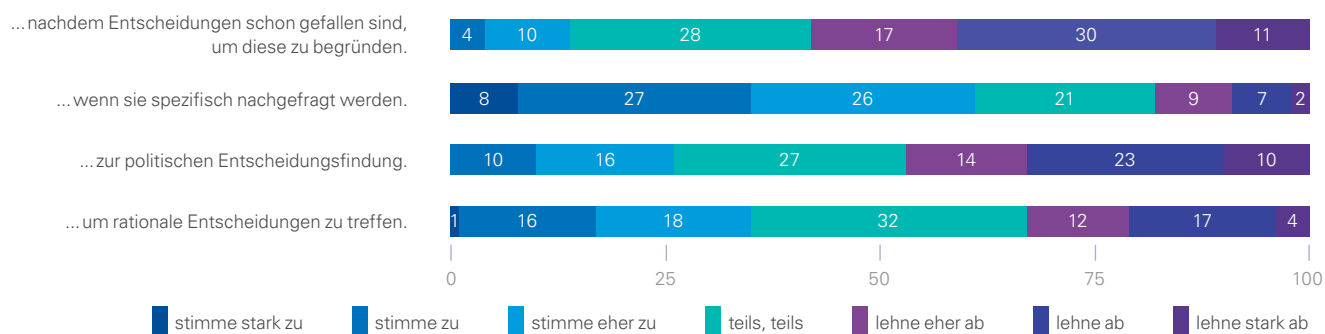
Um Erkenntnisse für den Nutzen der Doppik in der kommunalen Praxis zu liefern, wurde im Herbst 2016 eine flächendeckende schriftliche Befragung der Leitungen aller Finanzverwaltungen von Kommunen mit mehr als 20.000 Einwohnern in Deutschland durch die Johannes Kepler Universität Linz und die Universität der Bundeswehr München durchgeführt. Die Studie stellt die Einschätzungen von 263 Kommunen (Rücklaufquote 26 Prozent) aller Bundesländer und aller Kommunaltypen (kreisangehörige/kreisfreie Stadt, Gemeinde, Landkreis) zum Mehrwert der Doppik und zu den nächsten möglichen Reformpfaden dar.

³ Vgl. Lombrano, A./Zanin, L. (2013): IPSAS and local government consolidated financial statements – proposal for a territorial consolidation method. In: Public Money & Management, Vol. 33

⁴ Vgl. Bertelsmannstiftung (2013): Kommunalen Finanzreport

⁵ Vgl. Burth, A./Hilgers, D. (2014): Cui Bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany. In: Journal of Business Economics, Vol. 84

Abbildung 2: Die Informationen der Doppik werden genutzt...



Quelle: eigene Darstellung

Ergebnisse zur Verwendung der neuen Informationen

Um weitere Erkenntnisse zu den Auswirkungen der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf kommunaler Ebene zu erhalten, ist es sinnvoll, zu betrachten, inwieweit die Informationen der Doppik durch kommunale Entscheidungsträger verwendet werden. 23 Prozent geben in ihrer Einschätzung an, dass die Informationen häufig zur Steuerung herangezogen werden. Dieses Ergebnis ist deswegen auffällig, weil die Befragten gleichzeitig – wie zuvor ausgeführt – der Doppik einen hohen Nutzen zuschreiben. Mögliche Ursachen dieser Abweichung vom erwarteten Ergebnis könnten darin liegen, dass die empfundene Nützlichkeit nur einer der Gründe ist, die Informationen der Doppik zu verwenden. Die Nutzung oder Nichtnutzung könnte auch durch weitere Determinanten bestimmt werden: etwa die wahrgenommene Komplexität der neuen Informationen⁶ und das (Nicht-)Verstehen der doppischen Daten.⁷ Ein weiterer Grund für die zurückhaltende Verwendung könnte die fehlende Zeitnähe von doppischen Jahresabschlüssen sein. Häufig werden Jahresabschlüsse noch sehr verspätet aufgestellt und verlieren damit an Entscheidungsrelevanz. Daneben ist denkbar, dass die Verwendung der doppischen Daten auch von sozialen Aspekten bestimmt wird. So könnte ein als stark empfundener Druck von Stakeholdern bzw. ein großes Interesse der Öffentlichkeit die Verwendung der neuen Informationen steigern.⁸

Darüber hinaus wurde in der Studie die Einschätzung der kommunalen Entscheider erhoben, wann bzw. zu welchem Zweck die doppischen Daten verwendet werden (vergleiche Abbildung 2). Hierbei liefert das Ergebnis folgendes Bild: Die Informationen werden nach Einschätzung der Mehrheit der befragten Kommunalverwaltungen dann genutzt, wenn sie spezifisch nachgefragt werden (61 Prozent). Als Informationsnachfrager kämen dabei politische Gremien infrage. Hier könnten sie zum Beispiel die Grundlage für strategische Entscheidungen darstellen. Es geben 26 Prozent der befragten Kommunen an, dass die Informationen zur politischen Entscheidungsfindung herangezogen werden. Dies könnte darauf schließen lassen, dass in der Wahrnehmung der Befragten bei politischen Entscheidungen die neuen doppischen Informationen eine untergeordnete Rolle spielen. Wer darüber hinaus Informationen spezifisch nachfragt, wurde von der Studie nicht abgedeckt. Die neuen Daten werden nicht erst nach der Entscheidungsfindung zur Begründung dieser herangezogen.

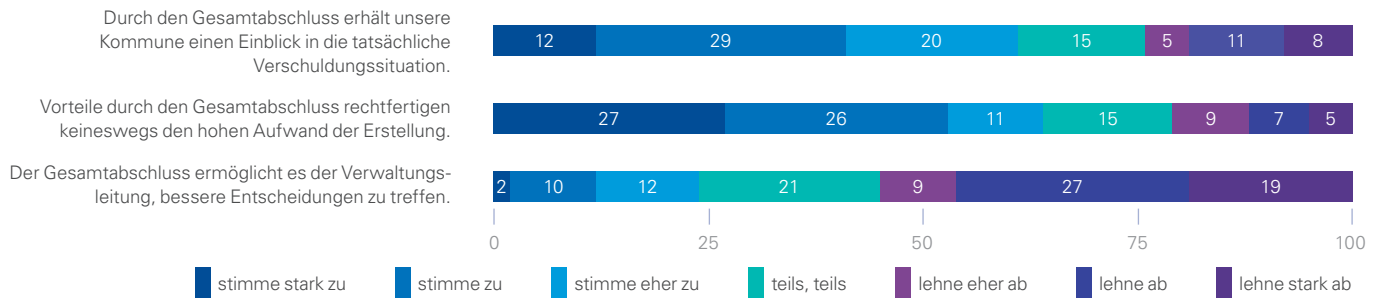
Evaluation zum Konzern- bzw. Gesamtabchluss

Zwei Drittel der für die Studie befragten Kommunen geben an, bisher noch keinen Gesamtabchluss erstellt zu haben. Der ganz überwiegende Teil der Kommunen, die bereits einen Gesamtabchluss erstellt haben, befindet sich in Nordrhein-Westfalen. Dies ist wenig verwunderlich, da Nordrhein-Westfalen mit dem 31.12.2010 den bundesweit frühesten erstmaligen Abschlussstichtag bestimmt hatte. Mit Ausnahme von Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern und dem Saarland sind die Abschluss-

6 Vgl. Becker, S./Jagalla, T./Skaerbaek, P. (2014): The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. In: *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25

7 Vgl. Hydman, N./Connolly, C. (2011): *Accruals Accounting in the public sector: A road not always taken*, Vol. 22

8 Vgl. Moynihan, D. P./Pandey, S. K. (2010): The Big Question for Performance Management: Why do Managers Use Performance Information? In: *Journal of Public Administration Research and Theory*, Vol. 20

Abbildung 3: Einschätzungen zum Mehrwert des Gesamtabschlusses

Quelle: eigene Darstellung

stichtage in allen Bundesländern bereits verstrichen. Lässt man die Antworten der Kommunen aus Nordrhein-Westfalen außer Acht, so haben in den übrigen Bundesländern 82 Prozent der Kommunen der Stichprobe noch keinen Gesamtabschluss erstellt. Der Umsetzungsstand scheint somit bundesweit noch sehr lückenhaft und nicht weit fortgeschritten. Damit ist zu erwarten, dass die Diskussion um die Erstellung des Gesamtabschlusses und die Verwendung der Informationen in naher Zukunft zunehmen wird.

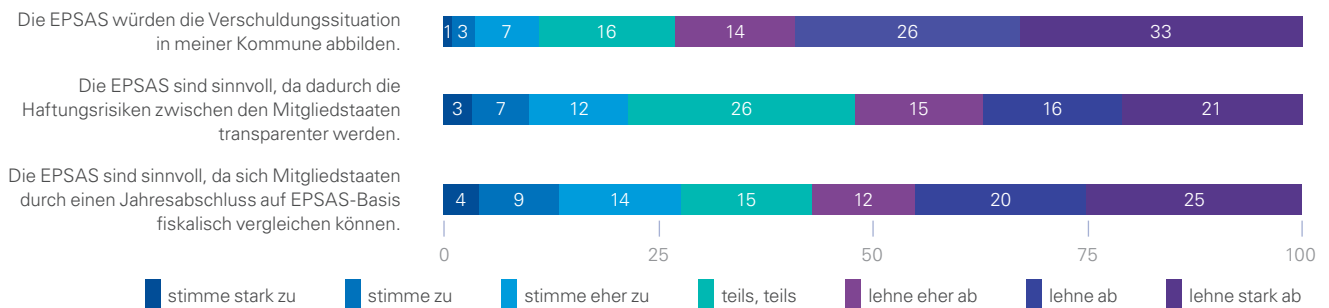
Wie auch im Hinblick auf den Mehrwert der Doppik allgemein, ist auch der Nutzen eines kommunalen Konzernabschlusses in der Literatur nicht unumstritten. Die befragten kommunalen Finanzverwaltungen empfinden jedoch mehrheitlich, dass die konsolidierte Gesamtsicht auf den Konzern Kommune die Transparenz im Hinblick auf die tatsächliche Vermögens- (52 Prozent) bzw. Verschuldungssituation (61 Prozent) des Konzerns Kommune steigert (vergleiche Abbildung 3). Die Einschätzung erfolgt unabhängig davon, ob die befragte Kommune bereits einen Gesamtabschluss erstellt hat oder nicht. Die überwiegende Mehrheit (64 Prozent) meint allerdings nicht, dass die Vorteile durch die Erstellung des Gesamtabschlusses auch den Aufwand hierfür rechtfertigen. Im Vergleich fällt die Einschätzung bei den Kommunen, die bereits einen Gesamtabschluss erstellt haben, zu dieser Aussage jedoch etwas positiver aus als bei den Kommunen ohne Gesamtabschluss. Aufgrund dieses Ergebnisses kann vermutet werden, dass insbesondere die erstmalige Erstellung eines kommunalen Konzernabschlusses enorme Ressourcen bindet. Viele Kommunen haben komplexe Beteiligungsstrukturen. Dazu kommen öffentliche Besonderheiten, die zum Beispiel die Festlegung des Konsolidierungskreises erschweren.⁹ Die Einschätzungen zum, sinnvollerweise oder nicht, häufig referenzierten Kriterium des Nettonutzens der Reform könnten sich im Hinblick auf den Gesamtabschluss im Zeitverlauf vermutlich noch ändern.

Durch den Gesamtabschluss werden Vermögens- und Verschuldungssituation transparent

Von den befragten Kommunen wird überwiegend abgelehnt, dass politische Gremien (63 Prozent) und Verwaltungsleitung (55 Prozent) aufgrund des Gesamtabschlusses bessere Entscheidungen treffen können. Etwas ambivalenter sieht die Einschätzung in Bezug auf die Beteiligungsverwaltung aus: Zwar glauben auch hier 45 Prozent der Befragten nicht, dass die Entscheidungsqualität durch den Gesamtschluss steigt, umgekehrt jedoch sind 32 Prozent dieser Meinung und weitere 23 Prozent zumindest teilweise. Dies könnte daran liegen, dass die Informationen des Gesamtabschlusses nicht entscheidungsrelevant sind. Da die Abschlüsse vielerorts verspätet vorgelegt werden, könnten sie das Potenzial verlieren, Entscheidungen zu beeinflussen. In einer anderen Studie, in der die Politikerinnen und Politiker selber befragt wurden, maßen diese dem Gesamtabschluss einen höheren Informationswert bei als dem Einzelabschluss und dem Beteiligungsbericht.¹⁰ Hier scheinen mithin Fremdeinschätzung durch die Leitun-

9 Vgl. Grossi, G./Soverchia, M. (2011): European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting. In: ABACUS, Vol. 47

10 Vgl. Riemenschneider, S. (2015): Evaluation der Reform der kommunalen Rechnungslegung in NRW

Abbildung 4: Einschätzungen zum Mehrwert von EPSAS

Quelle: eigene Darstellung

gen der Finanzverwaltung und die Selbsteinschätzung bei den kommunalen Politikerinnen und Politikern stark zu differieren. Die Besonderheiten kommunaler Adressaten bedürfen folglich weiterer Forschung.

Einschätzungen zur EPSAS-Initiative

Aus Bestrebungen auf europäischer Ebene hin zu einem harmonisierten öffentlichen Rechnungswesen könnten sich weitere notwendige Reformschritte auf kommunaler Ebene ergeben, die frühzeitige Vorbereitungen erfordern. Etwa ein Drittel der befragten Kommunen geben jeweils an, schon viel von der EPSAS-Initiative gehört zu haben. Ungefähr ebenso viele haben jeweils entweder nichts oder wenig über die EPSAS-Initiative gehört. Es ergibt sich mithin ein uneinheitliches Bild mit Blick auf die Frage, wie präsent die EPSAS-Initiative bei den Kommunen ist. Den möglichen Nutzenaspekten stehen die Kommunen stark negativ gegenüber. 73 Prozent der befragten Kommunen glauben nicht, dass die Verschuldungssituation der Verwaltung durch die Bilanzierungs- und Bewertungsstandards der EPSAS besser abgebildet werden würde (vergleiche Abbildung 4). Da bisher noch keine kommunale Schuldenbewertung anhand der europäischen Standards vorliegt, kann die Ablehnung der befragten Kommunalverwaltungen eventuell so interpretiert werden, dass keine weitere alternative Schuldenbewertung auf kommunaler Ebene benötigt wird. Die Mehrheit der befragten Kommunen sieht zudem weder einen Mehrwert der EPSAS im Hinblick auf die Transparenz von Haftungsrisiken zwischen den Mitgliedstaaten noch im Hinblick auf die Möglichkeit der internationalen Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen (52 Prozent und 57 Prozent lehnen die Aussagen ab). Zu diesem frühen Zeitpunkt der EPSAS-Initiative ist es schwierig, mögliche Determinanten für die Einschätzung zu bestimmen, zumal – wie zuvor beschrieben – lediglich circa ein Drittel der befragten Kommunen überhaupt angeben, bereits viel über die EPSAS-Initiative gehört zu haben. Dass die Befragten nicht der Meinung sind, dass der Abschluss nach europäischen Standards einen Mehrwert bieten kann, könnte überwiegend daran liegen, dass die kommunalen Finanzverantwortlichen nicht zu den primären Adressaten eines solchen Jahresabschlusses gehören. Außerdem kann vermutet werden, dass die Kommunen nach der aufwendigen Umstellung auf die Doppik weiteren Reformen grundsätzlich ablehnend gegenüberstehen.

Zusammenfassung und Fazit

Die Ergebnisse der Studie machen insgesamt deutlich, dass der Doppik überwiegend ein Mehrwert zugeschrieben wird. Die Erstellung und Berücksichtigung von kaufmännischen Abschlüssen und die Verankerung von kaufmännischem Denken in der kommunalen Verwaltung können zumindest einen Beitrag dazu leisten, die in vielen Kommunen gebotene Diskussion und Entwicklung von Maßnahmen zur Verbesserung der finanziellen Situation voranzutreiben. Durch die vielerorts abgeschlossene Einführung der Doppik für die Kernverwaltung auf kommunaler Ebene wird die tatsächliche Verschuldungssituation durch die Einbeziehung von impliziten Zahlungsverpflichtungen transparent. Darüber hinaus ist erst jetzt eine Ressourcenverbrauchssicht möglich. Die neuen Informationen finden in der Kernverwaltung bei kommunalen Entscheidern auch erste Verwendung. Ein möglicher Ansatz, um die Verwendung der neuen Informatio-

nen weiter zu intensivieren, könnten (weitere) Evaluierungen der gesetzlichen Grundlagen sein, um auf dieser Grundlage Kriterien der Rechnungslegung wie die Relevanz und die optimale Quantität der Informationen zu steigern bzw. sicherzustellen. Allerdings ist anzunehmen, dass die Nutzung der Informationen auch von exogenen Faktoren wie dem politischen Wettbewerb oder der öffentlichen Aufmerksamkeit und damit vom empfundenen Druck abhängen könnte. Insgesamt machen die Ergebnisse der Studie deutlich, dass die Bestimmungsfaktoren der Nutzung weiter zu erforschen sind.¹¹

Für viele Kommunen ist die erstmalige Erstellung eines kommunalen Konzernabschlusses ein aktuelles Thema. Es kann davon ausgegangen werden, dass aufgrund fehlender Fachkenntnisse und durch kommunale Besonderheiten (zum Beispiel Schwierigkeiten bei der Festlegung des Konsolidierungskreises) ein hoher Beratungsbedarf besteht bzw. bestehen wird. Wenn auch der wahrgenommene Nutzen und die Verwendung der Informationen des Gesamtabchlusses von Bestimmungsfaktoren wie der Anzahl der verselbstständigten Aufgabenbereiche abhängen könnte, ist in diesem Zusammenhang zudem zu fragen, ob der Gesamtabchluss durch weitere verpflichtende Bestandteile an Entscheidungsnützlichkeit gewinnen kann. Hierbei könnten eine Gesamtplanung und ein Vergleich von Plan- und Ist-Zahlen im konsolidierten Jahresabschluss, wie zuweilen gefordert wird, die besonderen Informationsbedürfnisse der kommunalen Entscheider möglicherweise besser berücksichtigen – und damit die Verwendung der Daten intensivieren.¹² Eine solche Erweiterung könnte jedoch das Problem der zeitnahen Erstellung von Gesamtab schlüssen weiter verschärfen. Um die Zeitnähe der Abschlüsse und damit auch die Entscheidungsnützlichkeit zu steigern, könnte das in Nordrhein-Westfalen bereits erlassene Gesetz zur Beschleunigung der Aufstellung kommunaler Gesamtab schlüsse eine Möglichkeit zur Verbesserung sein. Dieses Gesetz ermöglicht es den Kommunen, die Gesamtab schlüsse der Jahre 2011 bis 2014 dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf des Abschlusses 2015 beizufügen. Es tritt 2017 außer Kraft. Nicht angewendet werden kann die Vorschrift auf den erstmalig zu erstellenden Gesamtab schluss zum 31.12.2010. Da jedoch auch beim Abschluss 2010 noch erhebliche Lücken in Nordrhein-Westfalen bestehen, kann der Wert dieser gesetzlichen Regelung noch nicht abschließend beurteilt werden.¹³

Entscheidungsnutzen von Gesamtab schlüssen ist noch ausbaufähig

Die Umfrage zur EPSAS-Initiative zeigt, dass viele Kommunen wenig informiert und damit auch noch nicht ausreichend auf mögliche Neuerungen vorbereitet sind. Mehrheitlich stehen die Kommunen der Entwicklung auf europäischer Ebene verhalten gegenüber. Nach der teils aufwendigen Implementierung der Doppik erkennen die Kommunen kaum Mehrwert in einem weiteren Reformprojekt. Obwohl für Kommunen mit doppischem Rechnungswesen, und damit für die Mehrheit der Städte und Kreise in Deutschland, der zusätzliche Umstellungsaufwand geringer einzuschätzen ist als für Kommunen mit kameralem Rechnungswesen sowie für den Großteil der Bundesländer und den Bund selbst, so bedarf es dennoch frühzeitiger Information, um die notwendigen (vor allem technischen) Voraussetzungen zu schaffen. Denn die EPSAS-Initiative stellt wahrscheinlich die letzte Chance dar, die Heterogenität des öffentlichen Rechnungswesens auf Bundes-, Landes- und Kommunalebene in Deutschland in Bezug auf Buchungsstil, Terminologie und Bewertungsfragen zu beseitigen. |

Prof. Dr. Dennis Hilgers (Johannes Kepler Universität Linz), Stefan Hoffsummer (Johannes Kepler Universität Linz), Dr. Christian Nitzl (Universität der Bundeswehr München)

¹¹ Vgl. Becker, S./Jagalla, T./Skaerbaek, P. (2014): The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. In: *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25

¹² Vgl. Challen, D./Jeffery, C. (2005): Definition of the reporting entity. In: *Australian Accounting Review*, Vol. 15

¹³ Vgl. MIK NRW (2016): Umfrage zu den Jahresabschlüssen und Gesamtab schlüssen der Kommunen in Nordrhein-Westfalen, abrufbar unter: www.mik.nrw.de/fileadmin/user_upload/Redakteure/Dokumente/Themen_und_Aufgaben/Kommunales/kommunale_finanzen/2016-06-29_Anlage_1Erlaess_Auswertung_Umfrage.pdf (26.2.2017)