
BACHELORARBEIT

Herr
Martin Staiger

**Die Haushaltsrechtsreform in
Österreich und die doppelte Buch-
haltung als möglicher Baustein in
der Reform des kommunalen
Haushalts- und Rechnungswesens**

Mittweida, 2013

BACHELORARBEIT

Die Haushaltsrechtsreform in Österreich und die doppelte Buch- haltung als möglicher Baustein in der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens

Autor:

**Herr
Martin Staiger**

Studiengang:

Betriebswirtschaft

Seminargruppe:

BW09w2BSA

Erstprüfer:

Prof. Dr. Johannes N. Stelling

Zweitprüfer:

Prof. Dr. Andreas Hollidt

Einreichung:

Mittweida, 31. Juli 2013

Verteidigung/Bewertung:

Mittweida, 2013

BACHELOR THESIS

The reform of the budget law in Austria and the double entry ac- counting as possible components of the reform of the municipals budgeting and accounting systems

author:

**Mr.
Martin Staiger**

course of studies:

Business Administration

seminar group:

BW09w2BSA

first examiner:

Prof. Dr. Johannes N. Stelling

second examiner:

Prof. Dr. Andreas Hollidt

submission:

Mittweida, 31. Juli 2013

defence/evaluation:

Mittweida 2013

Bibliografische Beschreibung:

Staiger, Martin:

Die Haushaltsrechtsreform in Österreich und die doppelte Buchhaltung als möglicher Baustein in der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens – 2013 – 83 Seiten

Mittweida, Hochschule Mittweida, Fakultät Wirtschaftswissenschaften, Bachelorarbeit, 2013

Referat:

Die Bachelorarbeit befasst sich mit den Eckpunkten der Haushaltsrechtsreform des Bundes in Österreich und geht im Speziellen auf die Situation der Gemeinden in der Modernisierung ihres Haushalts- und Rechnungswesens ein. Dabei werden die Merkmale des aktuell in Verwendung stehenden kameralen Buchhaltungssystems einer doppelten Buchhaltung gegenübergestellt. Zusätzlich wird auf die gegenständlichen finanziellen Herausforderungen, mit denen sich Kommunen aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Lage auseinandersetzen müssen, eingegangen.

Danksagung

Ich möchte mich bei Herrn Prof. Dr. Johannes Stelling recht herzlich für die Betreuung meiner Bachelorarbeit bedanken. Ein großer Dank geht auch an meinen Arbeitgeber - die Marktgemeinde Altenmarkt im Pongau – allen voran Bürgermeister Rupert Winter und Amtsleiter Dr. Felix Pichler, die mir während meines Studiums immer unterstützend zur Seite standen.

Bedanken möchte ich mich aber auch bei meiner Familie und meinen Freunden für das entgegengebrachte Verständnis und die Unterstützung in den letzten Jahren, um mein Ziel des Studienabschlusses zu erreichen.

I. Inhaltsverzeichnis

I.	Inhaltsverzeichnis	Seite	7
II.	Abbildungsverzeichnis	Seite	9
III.	Tabellenverzeichnis.....	Seite	10
IV.	Abkürzungsverzeichnis	Seite	11
1.	Einleitung	Seite	12
2.	Bundes-Haushaltsrechtsreform	Seite	14
2.1.	Haushaltsrechtsreform – Etappe 2009	Seite	15
2.1.1.	Mittelfristige Haushaltsausrichtung	Seite	15
2.1.2.	Flexibilisierungsklausel	Seite	16
2.2.	Haushaltsrechtsreform – Etappe 2013	Seite	17
2.2.1.	Globalbudgetierung.....	Seite	18
2.2.2.	Wirkungsorientierte Haushaltsführung	Seite	20
2.2.3.	Neues Voranschlagungs- und Rechnungssystem.....	Seite	21
3.	Kameralistik.....	Seite	24
3.1.	Geschichte der Kameralistik	Seite	24
3.2.	Anwendungsbereiche der Kameralistik	Seite	25
3.3.	Wesentliche Kennzeichen der Kameralistik in Kommunen	Seite	26
4.	Doppelte Buchhaltung	Seite	32
4.1.	Geschichte der Doppik.....	Seite	32
4.2.	Anwendungsbereiche der Doppik	Seite	33
4.3.	Wesentliche Kennzeichen der Doppik	Seite	35
5.	Analyse der Ist-Situation	Seite	40
5.1.	Aktuelle Kritikpunkte an der Kameralistik als Buchhaltung der öffentlichen Verwaltung.....	Seite	40
5.2.	Umstellung des Buchhaltungssystems in der öffentlichen Verwaltung	Seite	44
5.2.1.	Situation in Deutschland	Seite	45
5.2.2.	Situation in Österreich.....	Seite	48

5.2.2.1.	Erfolgreiche Umstellungen auf ein Doppik-System	Seite 49
5.2.2.2.	Bevorstehende Umstellungen auf ein Doppik-System	Seite 51
6.	Die Haushaltsrechtsreform in Zeiten großer Herausforderungen für Gemeinden	Seite 54
6.1.	Gegenwärtige finanzielle Herausforderungen	Seite 55
6.1.1.	Finanzausgleich und Stabilitätspakt	Seite 56
6.1.2.	Ausgabenbremse und Schuldentilgungsquote.....	Seite 58
6.2.	Gemeinde-Finanzprognose	Seite 59
6.2.1.	Überschuss der laufenden Gebarung.....	Seite 60
6.2.2.	Transferzahlungen an Träger öffentlichen Rechts.....	Seite 61
6.2.3.	Haushaltskonsolidierung	Seite 62
6.2.4.	Reform des kommunalen Haushalts-und Rechnungswesens	Seite 64
6.2.4.1.	Rechtliche Rahmenbedingungen.....	Seite 65
6.2.4.2.	Mögliche Einführung einer doppelten Buchhaltung	Seite 66
6.2.4.3.	Reform der Kameralistik	Seite 68
7.	Kritische Betrachtung der Einführung einer Doppik bzw. Reformierung der Kameralistik in der öffentlichen Verwaltung	Seite 70
7.1.	Kritik an der Einführung der doppelte Buchhaltung	Seite 70
7.2.	Kritik an einer Kameralistik-Reform	Seite 71
7.3.	Besondere Aspekte einer kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen-Reform.....	Seite 72
8.	Zusammenfassung	Seite 75
V.	Literaturverzeichnis.....	Seite 77
VI.	Eidesstattliche Erklärung.....	Seite 83

II. Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	- Neues Veranschlagungs- und Rechnungssystem	Seite 22
Abbildung 2	- Haushaltshinweise lt. VRV 1997.....	Seite 28
Abbildung 3	- Hauptgruppen der Ansätze lt. VRV 1997	Seite 29
Abbildung 4	- Gegenüberstellung der Ergebnisse des Rechnungsabschlusses	Seite 30
Abbildung 5	- Die Struktur der Bilanz im Allgemeinen.....	Seite 36
Abbildung 6	- GuV-Gliederung nach UGB	Seite 36
Abbildung 7	- Die Verbindung der GuV zur Bilanz.....	Seite 37
Abbildung 8	- Ziel der doppelten Buchführung und Kameralistik.....	Seite 42
Abbildung 9	- Internationaler Reformvergleich	Seite 44
Abbildung 10	- Drei-Komponenten-System.....	Seite 47
Abbildung 11	- Praktizierte Rechnungssysteme in Deutschland	Seite 48
Abbildung 12	- Budget-Ziele bis 2016	Seite 57
Abbildung 13	- Saldo der laufenden Gebarung und Maastricht-Ergebnis	Seite 60
Abbildung 14	- Zentrale Einnahmen- und Ausgabengrößen der Gemeinden	Seite 62
Abbildung 15	- Entwicklung der laufenden Gebarung der Gemeinden....	Seite 63

III. Tabellenverzeichnis

Tabelle 1 – Wirkungsziele – Indikatoren und deren Messung	Seite 21
Tabelle 2 – Organisationsformen des betrieblichen Rechnungswesens für Gewerbebetriebe.....	Seite 34
Tabelle 3 – Aufbau des Österreichischen Einheitskontenrahmens	Seite 38

IV. Abkürzungsverzeichnis

Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AOH	Außerordentliche Haushalt
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BIP	Bruttoinlandsprodukt
Doppik	Doppelte Buchführung in Konten
ESTG	Einkommensteuergesetz
F-VG	Finanz-Verfassungsgesetz 1948
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HGrGMoG	Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz
Hrsg	Herausgeber
IVR	Integrierte Verbundrechnung
KDZ	Kommunalwissenschaftliches Dokumentationszentrum
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
OH	Ordentlicher Haushalt
ÖVP	Österreichische Volkspartei
TdöR	Träger des öffentlichen Rechts
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VRV	Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung

1. Einleitung

In Zeiten globaler Finanzkrisen und Spekulationsskandalen mit Fremdwährungsgeschäften in öffentlichen Verwaltungen ist der Bedarf einer Reformierung des öffentlichen Haushaltsrechtes in Österreich so hoch wie noch nie. Es geht um die zentrale Frage des finanziellen Haushaltsausgleiches und die Bewältigung der ständig steigenden Defizite des Bundes, der Länder und der Gemeinden. Verstärkt wurde die Situation in der Vergangenheit unter anderem dadurch, dass neben den Bankenrettungen durch den Bund und durch fehlendes Wirtschaftswachstum die zu verteilenden Steuereinnahmen unter den Gebietskörperschaften nach dem Finanzausgleichsgesetz in den letzten Jahren nicht in dem Ausmaß vorhanden waren, um die unaufhaltsam ansteigenden Ausgaben zu decken.

Es bedarf somit einer Reform mit dem Ziel, die öffentliche Verwaltung neu zu strukturieren, um in weiterer Folge die Haushalte des Bundes, der Länder und Gemeinden konsolidieren zu können. Die Haushaltsrechtsreform soll hier den Rahmen bieten um diese herausfordernden Ziele verwirklichen zu können.

Diese Bachelorarbeit befasst sich mit den Eckpunkten der Österreichischen Haushaltsrechtsreform und im Besonderen mit der Betrachtung der Möglichkeit, inwieweit die Umstellung des öffentlichen Buchhaltungssystems der Kameralistik auf eine doppelte Buchhaltung einen positiven Beitrag zur Verwirklichung der Ziele der Haushaltsrechtsreform leisten kann. Seit Jahren wird über die Umstellung auf eine Doppik diskutiert. Neben der öffentlichen Verwaltung in Deutschland vollzogen auch in Österreich zahlreiche Institutionen wie Universitäten und Länder in den letzten Jahren die Umstellung auf eine doppelte Buchhaltung. Im Jahr 2013 folgt auch der Bund und in den Folgejahren soll es eine einheitliche Lösung in der Verpflichtung der Gemeinden zur Adaptierung ihrer Haushaltssysteme geben. In der vorliegenden Arbeit wird daher vor allem auf die Situation der Gemeinden als kleinste Einheit der öffentlichen Gebietskörperschaften eingegangen, denn gerade unter den Gemeinden regt sich großer Widerstand gegen die Einführung einer Doppik in den Kommunalverwaltungen. Es wird zwar ein Reformbedarf erkannt, jedoch soll dieser über eine erweiterte Kameralistik verwirklicht werden, die finanz- und betriebswirtschaftlichen Ansprüchen gerecht wird.

Neben der Adaptierung des Buchhaltungssystems stehen die Gemeinden jedoch noch vor weiteren Herausforderungen. Aufgrund der durch Bund, Länder und Gemeinden zu tragenden Reform sind einschneidende Maßnahmen erforderlich, die die wirtschaftliche Zukunft von Gemeinden entscheidend beeinflussen wird. So sind beispielsweise sämtliche Vertragsinhalte des Finanzausgleichs zwischen den Gebietskörperschaften zu übernehmen, neue Vereinbarungen aus dem Stabilitätspakt 2012 zu erfüllen und Neuregelungen wie die Ausgabenbremse und die Einhaltung einer Schuldentilgungsquote zu verwirklichen.

Diese Veränderungen gehen einher mit den allgegenwärtigen Problemen steigender Ausgaben in den Leistungen der öffentlichen Verwaltung und stagnierender Steuereinnahmen. Es führt somit kein Weg an einer Reform der öffentlichen Haushalte vorbei, um eine Nachhaltigkeit und eine Qualität in den Finanzen im öffentlichen Sektor sichern zu können. Die dazu zu bewältigenden Herausforderungen sind groß, können jedoch mit Engagement, konstruktiver Zusammenarbeit und einer Haushaltsrechtsreform, die von einer breiten Basis getragen wird, bewältigt werden.

2. Bundes-Haushaltsrechtsreform

Eine Reform des Bundhaushaltsgesetzes wurde bereits seit Jahrzehnten angestrebt. Ein tatsächlicher Gesetzesbeschluss seitens des Nationalrates konnte jedoch erst mit einer Verfassungsänderung im Jahr 2007 verwirklicht werden. Die Gesetzesbeschlüsse stellen ein uneinheitliches Bild der Reform unter den Gebietskörperschaften dar. Der Bund hat sich zu einer Änderung des Haushaltsrechtes entschlossen, wobei auf Landes- und Gemeindeebene keine einheitlichen Entwicklungskonzepte existieren, sondern nur vereinzelte Initiativen zur Änderung der Haushaltsstrukturen durchgeführt werden.

Das Reformvorhaben des Bundes wurde in zwei Etappen unterteilt, wobei die seit 2009 gültige erste Etappe keine Änderung des Rechnungssystems mit sich brachte, sondern vorerst nur den Finanzrahmen als mittelfristiges Planungsinstrument mit dem kameralem Rechnungswesen einführen sollte. Ab dem Jahr 2013 wurden mit der Verankerung der Haushaltsgrundsätze der Transparenz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage für den Bund die Grundlagen für die Umstellung auf ein doppisches Rechnungswesen geschaffen. Die Eckpunkte des neuen Rechnungswesens des Bundes wurden im Bundeshaushaltsgesetz 2013 und in den Durchführungsverordnungen, für das Rechnungswesen insbesondere die

- Bundeshaushaltsverordnung
- Eröffnungsbilanzverordnung
- Rechnungslegungsverordnung
- Kontenplanverordnung
- Bundesvermögensverordnung

kodifiziert.¹ Die Länder und Gemeinden sind in diesen Punkten von der Haushaltsreform des Bundes nicht betroffen, da ihr Haushaltswesen nach wie vor den Bestimmungen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) unterliegt. Somit haben sie auch nicht die Verpflichtung ein doppisches Rechnungswesen einzuführen. Jedoch wird auch in einigen Ländern und Gemeinden der doppische Buchführungsstil bereits seit Jahren in angepasster Form, nicht einheitlich und flächendeckend, praktiziert.² Die Umsetzung der Bundes-Haushaltsrechtsreform wird jedoch die Länder und Gemeinden hinsichtlich ihrer Reformbemühungen unter Zugzwang bringen.

¹ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 143-144

² vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 146

2.1. Haushaltsrechtsreform – Etappe 2009

Im Rahmen der ersten Etappe der Umsetzung der Haushaltsrechtsreform verpflichtete sich der Bund dazu, Maßnahmen zur Verbesserung der Budgetdisziplin, zur besseren Planbarkeit und zur Steigerung der Flexibilität zu setzen. Dies sollte einerseits in Form einer mittelfristigen Ausrichtung des Haushaltes sowie andererseits durch Einführung einer Flexibilisierungsklausel erfolgen. Die mittelfristige Ausrichtung der Haushalte wurde teilweise auch von Seiten der Länder und der Gemeinden obligatorisch in ihre Richtlinien der Haushaltsführung aufgenommen.

2.1.1. Mittelfristige Haushaltsausrichtung

Grundlage für die mittelfristige Haushaltsausrichtung ist der bereits seit 1988 durch die EU vollzogene mehrjährige Finanzrahmenplan. Dieser war zu Beginn für jeweils fünf Jahre ausgelegt. Aktuell umfasst dieser Finanzrahmenplan – auch Agenda 2007 bezeichnet – sieben Jahre.³

Die mittelfristige Finanzplanung hat auf nationaler Ebene vor allem in Hinblick auf die Vereinbarungen des Bundes, der Länder und Gemeinden im Rahmen des innerösterreichischen Stabilitätspaktes an Bedeutung gewonnen. Nach dem Vorbild der Haushaltsausrichtung der Europäischen Union verpflichteten sich die Vertragspartner zu einer auf Stabilität ausgerichteten Orientierung ihrer Haushalte. Um die Zahlen der drei Gebietskörperschaften zusammenführen zu können, soll auf allen Ebenen der Rechnungs- und Voranschlagsquerschnitt (Anlage 5b der VRV) als Grundlage der mittelfristigen Haushaltsführung dienen.⁴

Der Abschluss des Stabilitätspaktes führte dazu, dass die mittelfristige Finanzplanung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften einzelner Bundesländer und Städte und somit auch bei Gemeinden Einzug gehalten hat. Im Bundesland Salzburg wurde beispielsweise die mittelfristige Ausrichtung der Haushaltsführung in § 49a der Salzburger Gemeindeordnung dahingehend verankert, dass Gemeinden für einen Zeitraum

³ vgl. Hutter, 2008, S. 5

⁴ vgl. Enzinger/Papst, 2009, S. 26-27

von vier bis fünf Rechnungsjahren einen mittelfristigen Finanzplan aufzustellen haben.⁵

Desweiteren normierte der Salzburger Landtag in § 17 der Gemeindehaushaltsverordnung 1998, dass Gemeinden einen mittelfristigen Finanzplan zu erstellen haben. Der Paragraph besagt, dass dieser Finanzplan nicht nur die Einnahmen und Ausgaben zu beinhalten hat, sondern durch einen mittelfristigen Investitionsplan zu ergänzen ist. Auch der Nachhaltigkeit der gewissenhaften Erstellung des Finanzplanes trägt das Gesetz Rechnung, indem es in Absatz 4 des § 17 erläutert, dass ein von der Gemeindevertretung beschlossener mittelfristiger Finanzplan bei der Erstellung der laufenden Jahresvoranschläge zu berücksichtigen ist.⁶ Die Erstellung einer mittelfristigen Finanzplanung für Gemeinden ist deshalb notwendig, da der verpflichtend zu erstellende Jahresvoranschlag eine offensichtliche Schwäche darstellt, indem er nur einen kurzfristig orientierten Planungsbereich umfasst. Die Planung der Einnahmen und Ausgaben für lediglich ein Rechnungsjahr führt folglich zu einer zeitlich und sachlich eingegrenzten Betrachtungsweise. Die langfristig finanzierten Investitionen einer Kommune und die daraus resultierenden Folgekosten aus den Finanzierungen machen eine mittelfristige bzw. langfristige Betrachtung unentbehrlich.⁷

Mit der Einführung einer mittelfristigen Finanzplanung ist es den gesetzgebenden Organen gelungen, den Einsatz der ohnehin immer knapper werdenden finanziellen Mittel zu steuern und zu optimieren, indem die laufenden Einnahmen und Ausgaben unter Berücksichtigung der Investitionstätigkeiten über einen mittel- bis langfristigen Horizont zeitlich und sachlich koordiniert werden müssen.

2.1.2. Flexibilisierungsklausel

Ein weiterer Eckpunkt der 1. Etappe der Haushaltsrechtsreform war die Verwirklichung einer sogenannten Flexibilisierungsklausel. Dieser Mechanismus wird aktuell nur auf Bundesebene eingesetzt. Hierbei geht man ebenfalls von einer mehrjährigen Planung aus. Ausgangspunkt ist die Annahme, dass die Verantwortung für ein Budget nicht mehr durch eine zentrale Einrichtung erfolgt, sondern eine dezentrale Ausrich-

⁵ vgl. Faber/Leitner, 2010, S. 270

⁶ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 29.03.2013, <https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/LrSbg/LSB40008953/LSB40008953.pdf>

⁷ vgl. Enzinger/Papst, 2009, S. 29

tung der Ressourcenverantwortung realisiert wird. Dienststellen oder Fachbereichen werden Budgets zur Verfügung gestellt, über die sie frei verfügen können. Jedoch müssen die erarbeiteten Zielvereinbarungen und laufenden Leistungen mit den zur Verfügung stehenden Mitteln bedient werden. Der Vorteil einer dezentralen Budgetverantwortung ist die Möglichkeit, über ein Anreizsystem eine Optimierung der Mittelverwendung zu erreichen.⁸

Ein weiterer positiver Effekt dieses Systems ist, dass aufgrund der übertragenen Eigenverantwortung und der daraus resultierenden Motivation, mögliche Initiativen seitens der Führungskräfte und Mitarbeiter zur Verbesserung von Prozessabläufen und Strukturen innerhalb der Dienststellen ergriffen werden. Diese können das Ziel verfolgen, budgetär zur Verfügung gestellte Mittel nicht in voller Höhe auszuschöpfen, um diese anderwärtig verwenden zu können.

Ein nicht außer Acht zu lassender Faktor hinsichtlich der Flexibilisierungsklausel ist die Erstermittlung des Budgetbedarfs einer jeden dezentralen Einheit sowie die Festlegung der Vorgehensweise bei der Verwendung von eingesparten Budgetmitteln. Um hier ein Motivations- bzw. Anreizsystem aufbauen zu können, muss sichergestellt werden, dass die Budgetverantwortlichen auch tatsächlich über die ihnen zugewiesenen Mittel verfügen dürfen.

Die Flexibilisierungsklausel stellt in der Reform somit nicht nur eine Möglichkeit dar die finanziellen Mittel effizient einzusetzen, sondern auch hinsichtlich Mitarbeitermotivation und der Optimierung von Verwaltungsstrukturen Erfolge erzielen zu können.

2.2. Haushaltsrechtsreform – Etappe 2013

In der zweiten Etappe der Reform des Rechnungswesens ab 2013 sollen nach der Umsetzung einer mittelfristigen Finanzplanung die weiteren Meilensteine der Haushaltrechtsreform umgesetzt werden. Mit dem Beschluss des Bundeshaushaltsgesetzes 2013 und den Durchführungsverordnungen wurde auf Bundesebene der Grundstein für die Anwendung eines doppischen Buchhaltungswesens gesetzt. Jedoch ist eine Doppik nicht das alleinige Heilmittel um eine Reform des öffentlichen Rechnungswesens zu verwirklichen.

⁸ vgl. Hutter, 2008, S. 7

Es wurden seitens des Gesetzgebers weiters folgende durch die Reform zu verwirklichende Ziele festgelegt:

- Globalbudgetierung
- wirkungsorientierte Haushaltsführung
- neues Veranschlagungs- und Rechnungssystem⁹

2.2.1. Globalbudgetierung

Die Globalbudgetierung ist der Ausbau der Idee der Flexibilisierungsklausel. Ziel der Maßnahme ist die Effizienzsteigerung der öffentlichen Verwaltung. Wie bei der Flexibilisierungsklausel wird auch hier der Gedanke verfolgt, dezentrale Dienststellen mit Mitteln aus den Globalbudgets zu versorgen, über die sie frei verfügen können und innerhalb welcher sie diese auch nach ihren Vorstellungen und Erfordernissen umschichten können. Die bisherigen Erfahrungen in vier Dienststellen österreichischer Bundesministerien zeigen, dass die Vorgaben durch die Flexibilisierungsklausel zu sehr guten fachlichen und finanziellen Ergebnissen geführt haben und die Bediensteten in den Dienststellen durch Nutzung der Anreizsysteme auch finanzielle Vorteile aus den neuen Spielregeln zogen.¹⁰

Anders als bei der Flexibilisierungsklausel wird bei der Globalbudgetierung den untergeordneten Dienststellen ein zu erreichender Saldo aus Einnahmen und Ausgaben zur Budgetierung vorgeschrieben. Es werden somit nicht die zu erreichenden Einnahmen- und Ausgabensummen vorgegeben, sondern ein Saldo, wobei die Art und Weise wie dieser erreicht wird, der Dienststelle in Eigenverantwortung überlassen wird. Es ist neben der Ausgabenkürzung sogar möglich, Maßnahmen zum Lukrieren von zusätzlichen Einnahmen zu setzen. Desweiteren werden seitens der übergeordneten Finanzverwaltung neben eigenen Controlling-Instanzen, Personen in den Budgetierungsprozess einbezogen, die als Bindeglied zwischen der politischen Ebene und der Dienststellenebene fungieren sollen. So kann sichergestellt werden, dass es in den jährlichen Budgets keine wertmäßigen Fortschreibungen oder Zahlenüber-

⁹ vgl. Hutter, 2008, S. 5-11

¹⁰ vgl. Steger, 2002, Internetabfrage v. 31.03.2013, <http://www.fiv.at/aktivitaeten/vi/vi04.pdf>

nahmen gibt und die Vorsehung bzw. Bereinigung von einmaligen Projekten berücksichtigt wird.¹¹

Um den dezentralen Budget-Verantwortlichen mehr Flexibilität zu gewähren, ist bei der Globalbudgetierung die Möglichkeit von Rücklagenbildungen vorgesehen. Die Rücklagenbildung soll verhindern, dass zum Jahresende noch verfügbare Budgetmittel zum Fenster hinausgeworfen werden, um für das nächste Jahr keine Budgetkürzung zu riskieren. Sie ermöglicht weiters den sorgsamem Umgang mit Budgetmitteln und das Ansparen von Finanzmitteln für zukünftige Perioden. Zusätzlich ist auch die Bildung von negativen Rücklagen möglich. Dies verwirklichte beispielsweise die Stadt Wien mit der Umsetzung eines Globalbudgets. Negative Rücklagen stellen bei der Überschreitung eines Budgets den Vorgriff auf eine künftige Budgetperiode dar. Die überschrittenen Mittel, die als Negativbetrag in Form einer Rücklage dargestellt werden, müssen in den Folgejahren abgebaut werden.¹²

Die Möglichkeit der Einführung einer Globalbudgetierung bedarf einer Novellierung des Haushaltsrechts, da die eben erwähnte Rücklagenbildung bereits einen Widerspruch zu den Budgetgrundsätzen der qualitativen, quantitativen und zeitlichen Spezialität darstellt. Die quantitative Spezialität untersagt die Überschreitung von Ausgabenposten, die qualitative Spezialität die Verwendung von Mitteln außerhalb ihrer Budgetierungszwecke und die zeitliche Spezialität die Verwendung von Budgets außerhalb der bewilligten Periode.¹³

Zur Umsetzung der Globalbudgetierung bedarf es somit der Schaffung von gesetzlichen Rahmenbedingungen seitens des Gesetzgebers. Sie verfolgt jedoch einen sehr essentiellen Gesichtspunkt der Reform, nämlich die Steigerung von Kostenbewusstsein und Kreativität in der Einsparung von Ausgaben. Das Schärfen der Sinne für Eigenverantwortung und das Erkennen von Optimierungsbedarf bei Prozessen, verbunden mit daraus resultierender Mitarbeitermotivation hat in vielen Bereichen, in denen die Globalbudgetierung bereits umgesetzt wurde, zu finanziellen und strukturellen Erfolgen geführt.

¹¹ vgl. Huemer, 2010, S. 34-35

¹² vgl. Huemer, 2010, S. 34 u. 37

¹³ vgl. Huemer, 2010, S. 39-40

2.2.2. Wirkungsorientierte Haushaltsführung

Unter wirkungsorientierter Haushaltsführung versteht man die Ausrichtung der Haushaltsführung hinsichtlich dem Ziel der Verbesserung der Ergebnisse des Verwaltungshandelns durch Orientierung an die Bedürfnisse und Wirkungen der Bürger, die Wirtschaftstreibenden und der Gemeinschaft sowie die Forcierung eines verstärkten Verantwortungsbewusstseins für diese Ergebnisse und Wirkungen seitens der Verwaltung. Als Wirkungen werden politisch beabsichtigte Beiträge bezeichnet, die auf das Gemeinwohl bzw. auf Folgen von Leistungen für Leistungsempfänger, Dritte oder die Gesellschaft abzielen. Es werden somit vorab Ziele hinsichtlich der Befriedigung der Bedürfnisse der Leistungsempfänger wie Bürger, Unternehmen und der Gesellschaft in der Form eines Dialoges zwischen Verwaltung und Politik definiert.¹⁴

Desweiteren werden Indikatoren dargelegt, die die Steuerung und Evaluierung der Zielerreichung ermöglichen. Neben der Beobachtung dieser Kennzahlen ist die parallele Begleitung durch das Rechnungswesen und die Erfüllung des Voranschlags von essentieller Bedeutung. Der Begriff Wirkungsorientierung kann wie folgt anhand eines aktuell in Arbeit befindlichen Projektes des Bundes besser veranschaulicht werden. So verfolgte der Bund unter anderem das Ziel der Einführung eines verpflichtenden Gratis-Kindergarten-Jahres für vorschulpflichtige Kinder. Als Wirkungsziele wurde die Absicht verfolgt, die sprachliche Kompetenz der Kinder bei Schuleintritt zu verbessern, desweiteren soll Kindern mit Migrationshintergrund die Integration erleichtert werden. Hinsichtlich der Festlegung von Indikatoren und deren Messung kann auf die folgende Tabelle verwiesen werden.¹⁵

¹⁴ vgl. Biwald/Maimer, 2010, S. 9

¹⁵ vgl. Biwald/Maimer, 2010, S. 10

Wirkungsziele	Indikatoren	Messung
Verbesserung der Sprachkompetenz zum Schuleintritt	Sprachkompetenz zu Beginn des Pflichtkindergartenjahres Sprachkompetenz-Quote bei Schuleintritt	Erfassung Sprachkompetenz für Schulanmeldung Erfassung Sprachkompetenz bei Überprüfung Schulreife
Förderung der Integration	Durchmischung der Kindergartengruppen	Anteil Kinder mit und ohne Migrationshintergrund
Förderung sozialer Kompetenzen	Anteil der Kinder mit Verhaltensauffälligkeiten	Messung zu Beginn und am Ende des Kindergartenjahres

Tabelle 1 – Wirkungsziele – Indikatoren und deren Messung, Biwald P./Maimer A., Wirkungsorientierte Steuerung – Beiträge zur kommunalen Haushaltsreform, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010, Seite 10

Es stellt sich nun die Frage wie eine Ausrichtung des Haushaltes auf Wirkungsziele aussehen kann. Nach Festlegung der Wirkungsziele ist eine Abklärung erforderlich, welche Abteilungen hinsichtlich der Erfüllung der Ziele beansprucht werden. Es erfordert hier eine genaue Ermittlung der benötigten Ressourcen in den Abteilungen, die zur Zielerreichung benötigt werden. Letzter Schritt im Kreislauf ist die Darstellung der Ressourcen in konkreten Zahlen, die anschließend über das Budget des Wirkungszieles in das Gesamtbudget einfließen. Eine Haushaltsführung unter Einbeziehung von wirkungsorientierten Zielen ermöglicht somit nicht nur die Ausrichtung der Verwaltung an die Bedürfnisse der Gesellschaft sondern in gleicher Weise auch die Verbesserung des Services an den Bürgern durch die öffentliche Verwaltung.¹⁶

2.2.3. Neues Veranschlagungs- und Rechnungssystem

Seit Jahren wird über die Möglichkeit diskutiert, eine doppelte Buchführung auch in der öffentlichen Verwaltung einzuführen. Als aktuelles Buchhaltungssystem der öffentlichen Verwaltung wird eine Kameralistik verwendet, welche aufgrund der unzureichenden Darstellung von Vermögen und Schulden großer Kritik ausgesetzt ist.

Um die Mängel der Kameralistik in der Zukunft zu beseitigen, sieht die Haushaltsreform des Bundes ab dem 1. Jänner 2013 die Einführung eines neuen Voranschlags- und Rechnungssystems mit einer Finanzierungs-, Ergebnis- und Vermögensrechnung vor.¹⁷

¹⁶ vgl. Biwald/Maimer, 2010, S. 9-10

¹⁷ vgl. Kuntner/Schallmeiner, 2012, S. 17

Ziel der Einführung ist unter anderem die Umsetzung der in Artikel 51 Abs. 8 des Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) festgesetzten Grundsätze der Transparenz, der Effizienz und der möglichst getreuen Darstellung der finanziellen Lage des Bundes.¹⁸

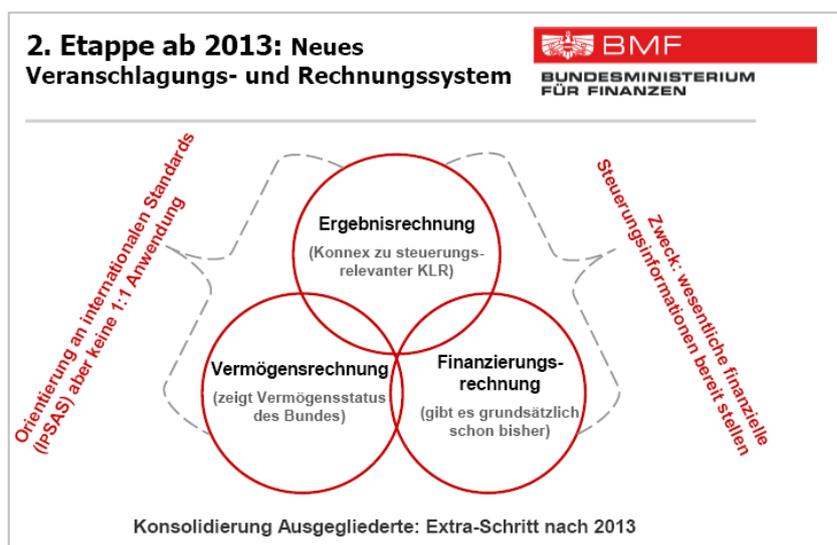


Abbildung 1 – Neues Veranschlagungs- und Rechnungssystem; Steger G., Stand der Haushaltsrechtsreform des Bundes in Österreich, in: Neue Formen der Steuerung und Rechnungslegung in öffentlichen Haushalten, Schauer R. (Hrsg.), Trauner Verlag, Linz 2009, Seite 22

In der Abbildung 1 wird der Aufbau des neuen Veranschlagungs- und Rechnungssystems des Bundes dargestellt. Dieses umfasst die Bereiche

- Ergebnisrechnung,
- Vermögensrechnung und
- Finanzierungsrechnung.

Die Ergebnisrechnung soll alle Aufwendungen und Erträge beinhalten. Eine Erfassung dieser Werte, welche es in der Kameralistik nicht gab, ermöglicht erstmalig eine sinnvolle Kosten- und Leistungsrechnung in der Buchhaltung der öffentlichen Verwaltung. Die Finanzierungsrechnung umfasst sämtliche Ein- und Auszahlungen und betrachtet somit alle liquiditätswirksamen Buchungsvorgänge. Nach der Umstellung soll diese Rechnung den Inhalt einer Cash-Flow-Rechnung widerspiegeln. Grundsätzlich korrespondiert sie im Wesen mit dem bislang verwendeten kameralen Buchungssystem. In der Vermögensrechnung sind unter anderem Schulden und Vermögen der Gebietskörperschaft aufzunehmen. Sie stellt somit die Bilanz im neuen Veranschlagungs- und Rechnungssystem dar. Das umzusetzende System umfasst somit künftig

¹⁸ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 03.04.2013, http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2008_I_1/BGBLA_2008_I_1.pdf

sowohl ein Instrument um den Ressourcenverbrauch periodengerecht über die Ergebnisrechnung zu erfassen als auch die Darstellung der Zahlungsströme über die Finanzierungsrechnung.¹⁹

Zur Einführung der Vermögensrechnung bedarf es einer Bewertung sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden der Gebietskörperschaft. Dies stellt vermutlich eine der größten Herausforderungen der Reform dar, da es Vermögensnachweise wenn, überhaupt nur in unvollständiger oder unzureichender Form gab. Der Thematik der Vermögensbewertung wird deshalb ein eigener Punkt in dieser Bachelorarbeit gewidmet.

¹⁹ vgl. Kuntner/Schallmeiner, 2012, S. 17

3. Kameralistik

Als Kameralistik wird das Buchhaltungssystem der öffentlichen Verwaltung bezeichnet. Dieses wurde nach dem Dreißigjährigen Krieg als buchhalterisches System zum Wiederaufbau der zerstörten Länder und Städte in Deutschland eingeführt.²⁰ In Zeiten, in denen auch in den Kommunen, in den Bundesländer, beim Bund und dessen Institutionen vermehrt Rufe nach Sparpaketen laut werden und daher immer größeres Augenmerk auf Transparenz der Kosten, Schulden und Vermögen gelegt wird, gerät die Kameralistik aufgrund der unzureichenden Erfüllung dieser Aspekte in immer größere Kritik. Die folgenden Punkte zeigen einen Überblick über die Geschichte, die Anwendungsbereiche und die Kennzeichen der Kameralistik, um den Reformbedarf im Finanzwesen der öffentlichen Verwaltungen zu veranschaulichen.

3.1. Geschichte der Kameralistik

Die Kameralistik geht auf das Zeitalter des Absolutismus vom 16. bis zum 18. Jahrhundert zurück. Anstoß zur Einführung dieses Buchhaltungssystems war der Wiederaufbau der durch den Dreißigjährigen Krieg in den Jahren 1618 bis 1648 zerstörten Länder und die dafür erforderliche Einflussnahme des Staates auf die Wirtschaft, um den Wohlstand nach den Kriegswirren wiederherzustellen. Das Wort „Kameralistik“ leitet sich vom lateinischen „camera“ ab, das in diesem Zusammenhang so viel wie „fürstliche Schatztruhe“ bedeutet und auf die Verwaltung des Staatsvermögens repliziert.²¹ Die Kameralistik entwickelte sich somit zur Rechnungslegung des Staates, die in weiterer Folge um Voranschläge und Haushaltspläne erweitert und schließlich um ein Bewilligungs- und Aufsichtsrecht der parlamentarischen Vertretungen ergänzt wurde.²²

Die Weiterentwicklung der Kameralistik als Buchhaltungssystem der öffentlichen Verwaltung ist eng mit dem Namen Hofrat Johann Matthias Buechberg verbunden, der im Jahre 1762 die Schrift „Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt“ veröffentlichte und unter anderem die Idee der Soll-Rechnung in die Kameralistik einbrachte.

²⁰ vgl. Hyperkommunikation, Online-Lexikon, Internetabfrage v. 04.04.2013, <http://www.hyperkommunikation.ch/lexikon/kameralistikt.htm>

²¹ vgl. Hyperkommunikation, Online-Lexikon, Internetabfrage v. 04.04.2013, <http://www.hyperkommunikation.ch/lexikon/kameralistikt.htm>

²² vgl. Schauer, 2012, S. 19

Über Jahrhunderte hinweg blieb das System schier unverändert, bis in der zweiten Hälfte des vorigen Jahrhunderts die Einführung der Mehrphasen-Buchhaltung durch diverse Reformen umgesetzt wurde.²³

3.2. Anwendungsbereiche der Kameralistik

Die Kameralistik wird als Buchhaltungssystem in der öffentlichen Verwaltung und in einigen Selbstverwaltungskörperschaften wie Kammern und Sozialversicherungen verwendet. Die Behörden des Bundes hatten diese bis zum 31.12.2012 anzuwenden. Erst durch die gegenständliche Haushaltsrechtsreform wurde die Kameralistik durch ein System der doppelten Buchhaltung abgelöst. Die Vorschriften der Haushaltsrechtsreform zur Umstellung auf ein doppisches Buchhaltungssystem betreffen jedoch nur den Bund. Die Buchhaltung der Länder und Gemeinden ist von diesen Änderungen nicht tangiert.²⁴

So besagt beispielsweise die Salzburger Landeshaushaltsverordnung in § 25, dass das Verrechnungssystem und die Rechnungslegung der Landesverwaltung auf den kameralen Grundsätzen aufzubauen ist, soweit eine andere Buchhaltungsform durch Beschluss der Landesregierung nicht vorgesehen ist. Desweiteren sind diese kameralen Grundsätze – sofern mit der Doppik vereinbar – auch auf die Einrichtungen der Länder anzuwenden, die eine doppelte Buchhaltung zu führen haben. Hier darf ergänzend erwähnt werden, dass Wirtschaftsbetriebe des Landes, wie ausgelagerte Unternehmungen selbstverständlich Buchführungspflichten nach dem UGB, der BAO oder dem EStG zu erfüllen haben.²⁵

Unberührt von der Änderung bleibt bislang auch die Buchhaltung der Gemeinden. In § 46 Abs. 1 der Salzburger Gemeindehaushaltsverordnung wird die Kameralistik als Grundlage bei der Führung der Verwaltungsbuchhaltung bezeichnet. Der Absatz 1 ermöglicht weiters die Führung einer doppelten Buchhaltung in wirtschaftlichen Unternehmungen der Gemeinde. Erwähnenswert ist auch die häufige Verwendung der Kameralistik in Gemeindeverbänden nach der Salzburger Gemeindeordnung sowie in ausgelagerten Unternehmungen der Gemeinden, wie beispielsweise Kommanditge-

²³ vgl. Schauer, 2012, S. 19

²⁴ vgl. Schauer, 2012, S. 17

²⁵ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 04.04.2013, <http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/LrSbg/LSB12000030/LSB12000030.pdf>

sellschaften über welche Gemeinden oft ihre Immobilienverwaltungen abwickeln um bei Investitionen über Mietmodelle einen Vorsteuervorteil lukrieren zu können.²⁶

In der Vergangenheit war die Kameralistik sowohl in der kirchlichen als auch in der universitären Verwaltung im Einsatz. Ein Großteil der österreichischen Kirchenverwaltung wurde seitens der Finanzprokuraturen der Erzdiözesen jedoch bereits auf ein doppisches System umgestellt.²⁷ Auch für die Universitäten gab es durch die Rechtskraft des Universitätsgesetz 2002 die Verpflichtung, die in Verwendung gewesene Kameralistik durch ein doppisches System zu ersetzen.²⁸

3.3. Wesentliche Kennzeichen der Kameralistik in Kommunen

Die Kameralistik bildet die Grundlage für die Führung der Buchhaltung der öffentlichen Verwaltungen. Gesetzliche Bestimmungen hinsichtlich ihrer Anwendung in den Gebietskörperschaften findet man im österreichischen Bundes-Verfassungsgesetz sowie im Finanz-Verfassungsgesetz. Aufgrund dieser rechtlichen Basis wurde seitens des Gesetzgebers die Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 1997 (VRV) erlassen, die neben den einzelnen Gemeindeordnungen der Länder zur Ordnung der Rechnungslegung in der öffentlichen Verwaltung beitragen soll.²⁹

Die verantwortlichen Gremien der Kommune haben bis zum Jahresende einen Voranschlag – auch Budget genannt – für das kommende Wirtschaftsjahr, das mit dem Kalenderjahr korrespondiert, zu beschließen,. Die gesetzlichen Regelungen über die Voranschlagserstellung werden neben der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung beispielsweise in Salzburg in den §§ 1 – 16 der Salzburger Gemeindehaushaltsverordnung 1998 definiert.³⁰ Der Jahresvoranschlag wird in einen ordentlichen Haushalt (OH) und außerordentlichen Haushalt (AOH) gegliedert, wobei sich der außerordentliche vom ordentlichen Haushalt dahingehend unterscheidet, als dass im

²⁶ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 04.04.2013, <http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/LrSbg/LSB40003068/LSB40003068.pdf>

²⁷ vgl. Schweighofer, 2011, Internetabfrage v. 04.04.2013, <http://www.meinbezirk.at/eugendorf/magazin/neues-rechnungswesen-fuer-die-kirche-d54799.html>

²⁸ vgl. Fahringer, 2003, Internetabfrage v. 28.03.2013, http://www.uibk.ac.at/ipoint/news/uni_intern/20030212.html

²⁹ vgl. Papst, 2007, S. 108

³⁰ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 14.06.2013, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/LrSbg/10001067/GHV%201998%2c%20Fassung%20vom%2013.06.2013.pdf?FassungVom=2013-06-13>

außerordentlichen Haushalt Investitionen dargestellt werden, die in ihrer Art nur vereinzelt im Gemeindehaushalt vorkommen oder in ihrer finanziellen Höhe den üblichen Rahmen übersteigen und über außerordentliche Einnahmen (Rücklagen, Darlehensaufnahmen) eine finanzielle Bedeckung erfahren.³¹

Hinsichtlich der Deckungsprinzipien gibt es ein weiteres Unterscheidungsmerkmal zwischen dem ordentlichen und dem außerordentlichen Haushalt. Während man beim ordentlichen Haushalt von einer Gesamtdeckung, also davon ausgeht, dass zur Deckung der Ausgaben sämtliche Einnahmen herangezogen werden können, muss im außerordentlichen Haushalt das Einzeldeckungsprinzip erfüllt werden. Jede veranschlagte Investition im außerordentlichen Haushalt muss durch entsprechende diesem Projekt zuordenbare Einnahmen wie beispielsweise Rücklagenentnahmen, Kreditaufnahmen oder Kapitaltransferzahlungen gedeckt werden.³²

Bei diesen Voranschlagsposten spricht man von voranschlagswirksamen Einnahmen und Ausgaben. Zusätzlich existieren auch noch voranschlagsunwirksame Einnahmen und Ausgaben wie beispielsweise Vorschüsse, Verwahrgelder, Umsatzsteuer- u. Vorsteuerbeträge, welche keine Auswirkungen auf den Voranschlag darstellen, da sie sich nur vorübergehend im Geldbestand der Kommune befinden und sich somit als sogenannte Durchlaufposten erst in der Jahresrechnung als Beilage wiederfinden.

Bei der Kameralistik kann man prinzipiell auch von einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sprechen, die das Ziel verfolgt, in den Gebietskörperschaften einen ausgeglichenen Haushalt auszuweisen und gleichzeitig die laufende Kontrolle der Einhaltung des Voranschlages zu ermöglichen.³³

Als weiteres wesentliches Merkmal muss erwähnt werden, dass die Kameralistik als eine reine Finanzrechnung aufgebaut ist. Es werden somit nur Geldflüsse dargestellt, was bedeutet, dass kein Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen bzw. Periodenabgrenzungen wie in der doppelten Buchhaltung erfasst werden. Dies führt dazu, dass keine wirtschaftliche Planung und keine buchhaltärische Erfassung möglicher Abschreibungen oder Rückstellungen erfolgt.³⁴

³¹ vgl. Wanek, 2001, S. 12

³² vgl. Klug, 2011, S. 14

³³ vgl. Papst, 2007, S. 108

³⁴ vgl. Hutter, 2008, S. 29

Bei der Erfassung der Buchungen in der Kameralistik erfolgt somit keine Gegenbuchung wie in der doppelten Buchhaltung sondern lediglich die Zuweisung eines Zahlungsflusses auf ein entsprechendes Haushaltskonto. Die Zuordnung der Buchungen erfolgt laut Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung wie in der Doppik nach einem Kontenplan, der sich nach

- haushaltswirtschaftlichen Aspekten
- funktionellen Aspekten und
- ökonomischen Aspekten

orientiert.³⁵ Die haushaltswirtschaftlichen Aspekte werden als Haushaltshinweise bezeichnet und werden in Abbildung 2 wie folgt dargestellt.

Anlage 1 Haushaltshinweis	
	Zuordnungsziffer
	0 ^{1) 3)}
Ordentliche Ausgaben	1 ¹⁾
Ordentliche Einnahmen	2 ¹⁾
	3 ²⁾
	4 ²⁾
Außerordentliche Ausgaben	5 ¹⁾
Außerordentliche Einnahmen	6 ¹⁾
	7 ²⁾
	8 ²⁾
	9 ^{1) 3)}

1) Für Länder und Gemeinden verpflichtend.
2) Fakultativ anwendbar für die Länder.
3) Vorbehalten für die Kennzeichnung der voranschlagsunwirksamen Gebarung: Einnahmen 0, Ausgaben 9.

Abbildung 2 – Haushaltshinweise lt. VRV 1997, Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände 2011, Arbeitshilfen für Gemeinden, Anlage 1, KDZ Managementberatungs- und WeiterbildungsGmbH, Wien 2011, Seite 371

Die funktionellen Gliederungsmerkmale werden auch Haushaltsansätze genannt und untergliedern sich in 10 ihrer Verwendung nach getrennten Hauptgruppen.

³⁵ vgl. Maimer/Hafner/Frank/Köfel, 2011, S. 11

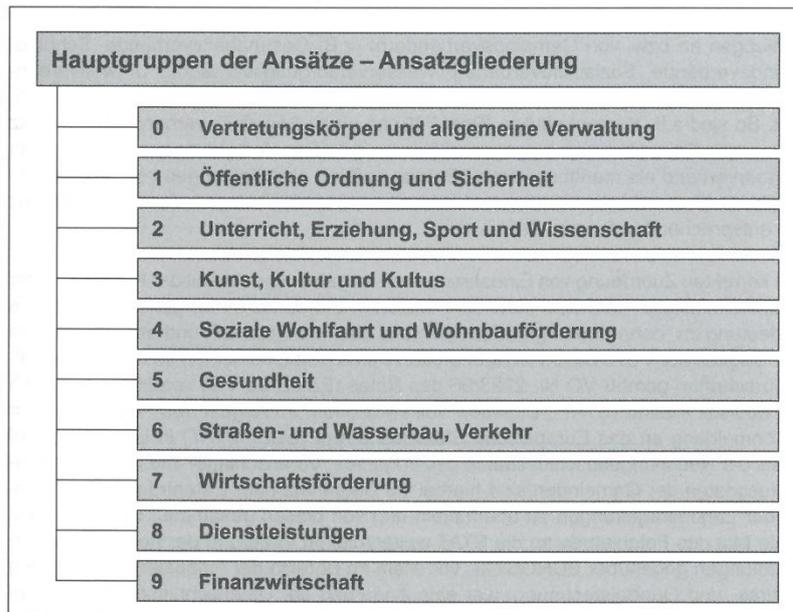


Abbildung 3 – Hauptgruppen der Ansätze lt. VRV 1997, Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände 2011, Arbeitshilfen für Gemeinden, Anlage 2, KDZ Managementberatungs- und WeiterbildungsGmbH, Wien 2011, Seite 15

Innerhalb der Hauptgruppen existieren abermals weitere Untergliederungen, welche in der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung als Abschnitte und Unterabschnitte bezeichnet werden und die funktionellen Aufgaben einer Gemeinde widerspiegeln.³⁶ Nachdem der Buchungsfall somit einem funktionalen Objekt zugeordnet wurde, wird dieser noch um einen ökonomischen Aspekt - der sogenannten Post - erweitert. Das Verzeichnis über die ökonomische Zuordenbarkeit gliedert sich in Postenklassen, Postenunterklassen, Postengruppen und Postenstellen. Dieses ist ebenso ein Teil der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung. Zur Vervollständigung der Gliederung eines Buchungssatzes werden nach dem Haushaltshinweis und dem Ansatz hiermit zur Übersicht nur mehr die 10 Postenklassen wie folgt aufgezählt³⁷:

- Anlagen (0)
- Vorräte (1)
- Geld, Forderungen, aktive Rechnungsabgrenzung, Rücklagen (2)
- Verbindlichkeiten, passive Rechnungsabgrenzung (3)
- Gebrauchs- und Verbrauchsgüter sowie Handelswarenverbrauch (4)
- Leistungen für Personal (5)
- Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand (6)
- Sonstiger Verwaltungs- und Betriebsaufwand (7)

³⁶ vgl. Hutter, 2008, S. 25

³⁷ vgl. Maimer/Hafner/Frank/Köfel, 2011, S. 135-195

- Laufende Einnahmen (8)
- Kapital- und Abschlusskonten (9)

Zum Unterschied zur Doppik, bei der jedes Konto über zwei Seiten (Soll-Mittelverwendung und Haben-Mittelherkunft) verfügt, ist das Konto der kameralen Buchführung ein einseitiges. Dieses Konto verfügt über Soll-, Ist- und Reste-Ansatz.³⁸

Das „Soll“ entspricht angeordneten Beträgen, das „Ist“ den abgestatteten und somit dem tatsächlichen Liquiditätsfluss. Differenzen zwischen Soll und Ist, welche möglicherweise in ein folgendes Wirtschaftsjahr zu übertragen sind, werden über sogenannte anfängliche und schließliche Reste dargestellt. Dies sind beispielsweise Steuervorschreibungen an Bürger welche im abgelaufenen Jahr im Soll verbucht wurden, zu Jahresende noch nicht beglichen waren und somit über die schließlichen und anfänglichen Reste ins Folgejahr übertragen werden und schlussendlich in diesem Folgejahr seitens des Bürgers bezahlt und damit als Ist-Buchung abgestattet werden. Aufgrund dieses Aufbaues ergibt sich eine Abschlussmöglichkeit nach den Soll-Werten, was einem Überschuss oder Abgang der angewiesenen Zahlungsvorgänge entspricht und eine nach den Ist-Werten, welche die Änderung des Zahlungsmittelbestandes darstellt.³⁹ Das soeben Beschriebene kann in Abbildung 5 anhand eines Auszuges aus einem Rechnungsabschluss veranschaulicht werden.

Marktgemeinde Altenmarkt im Pongau RECHNUNGSABSCHLUSS für das Haushaltsjahr 2011 Gegenüberstellung der Ergebnisse des Rechnungsabschlusses							
1. Ordentlicher Haushalt							
Bezeichnung	Anfängl. Rest	Soll	Gesamtsoll	Ist	Schl. Rest	Voranschlag u. Nachtrag	Mehr Weniger
Summe der Einnahmen	844.229,97	10.468.681,81	11.312.911,78	10.365.286,94	947.624,84	8.324.200	2.144.481,81
Summe der Ausgaben	844.229,97	10.468.681,81	11.312.911,78	11.185.445,09	127.466,69	8.324.200	2.144.481,81
Überschuss - Abgang		0,00		820.158,15-			

Abbildung 4 – Gegenüberstellung der Ergebnisse des Rechnungsabschlusses, Auszug aus der Jahresrechnung für das Rechnungsjahr 2011, Finanzverwaltung der Marktgemeinde Altenmarkt im Pongau, Zurverfügungstellung durch die Marktgemeinde Altenmarkt im Pongau am 05.04.2013

³⁸ vgl. Schauer, 2012, S. 20

³⁹ vgl. Schauer, 2012, S. 24

Neben dem eigentlichen Voranschlag und Rechnungsabschluss haben die Gemeinden noch zahlreiche Beilagen vorzulegen, deren Beibringung der Gesetzgeber über Jahrzehnte hinweg zur besseren Darstellung der wirtschaftlichen Lage einer Kommune gefordert hat. Das Beilagen-Konvolut umfasst unter anderem Nachweise über Personalkosten, Rücklagen, Schulden und Haftungen, sowie Wertpapiere und Rechnungsabschlüsse von ausgegliederten Unternehmungen. Jede einzelne Beilage stellt im Prinzip für sich ein eigenes Rechensystem dar, sodass nach außen die Optik entsteht, dass die Kameralistik ein Stückwerk von Teilrechnungen, jedoch kein einheitliches in sich homogenes Rechenwerk, darstellt. Desweiteren hat die Kommune im Rahmen des Voranschlages eine mittelfristige Finanzplanung beizubringen, deren Einführung wie in Punkt 2.1.1. (Mittelfristige Haushaltsausrichtung) bereits erwähnt, erhebliche Verbesserungen in der wirtschaftlichen Planung der öffentlichen Verwaltung gebracht hat.⁴⁰

Zur Erfolgsermittlung kann gesagt werden, dass die Darstellung der Geldflüssen dazu führt, dass anders als bei der Doppik, in der Kameralistik zum Jahresende lediglich ein Geldmittelüberschuss oder ein Geldmittelabgang darstellt wird. Dieser Überschuss oder Fehlbetrag ist im Rechnungsabschluss auszuweisen und spätestens im übernächsten Wirtschaftsjahr auszugleichen.⁴¹ Diese Vorgehensweise führt dazu, dass in der Jahresrechnung ein ausgeglichener Haushalt ausgewiesen werden kann, da der mögliche Überschuss als Ausgabe und der Abgang als Einnahme im laufenden Rechnungsabschluss verbucht wird und über die schließlichen Reste in die Folgejahre zur Abwicklung übertragen wird.

Jedoch kann aus der vorangegangenen Darstellung der wesentlichen Kennzeichen der Kameralistik schon erahnt werden, dass es sich bei dem aktuellen System um ein Zusammenspiel von vielen kleinen, voneinander unabhängiger Teilrechnungen handelt und in keiner Weise um ein Buchhaltungssystem wie die Doppik, die sämtliche Anforderungen einer Vermögens-, Schulden- und Erfolgsrechnung in sich vereint.

⁴⁰ vgl. Klug, 2011, S. 22

⁴¹ vgl. Klug, 2011, S. 14

4. Doppelte Buchhaltung

Die doppelte Buchhaltung ist das meist verbreitete System der Buchführung in der Wirtschaft. Es verfolgt die Idee der Verbuchung von Geschäftsfällen auf zwei Konten, weshalb sie auch als Doppik – doppelte Buchführung in Konten – bezeichnet wird. Desweiteren bietet sie die Möglichkeit der doppelten Erfolgsermittlung über einen Vermögensvergleich und eine Gewinn- und Verlustrechnung sowie der doppelten Erfassung von Geschäftsfällen in chronologischer und systematischer Ordnung.⁴²

Entwickelt wurde die doppelte Buchhaltung in den Handelsstädten Italiens im Spätmittelalter. Immer wieder neuen Bedürfnissen angepasst, stellt die Doppik bis heute die Basis für die Buchführung in der Privatwirtschaft dar.⁴³ Sie bietet die Möglichkeit der Darstellung der tatsächlichen und wahrheitsgetreuen finanziellen Lage einer wirtschaftlichen Einheit und ist deshalb berufen, auch in der öffentlichen Verwaltung als Buchhaltungssystem eingeführt zu werden. Die folgenden Punkte dieser Bachelorarbeit sollen die Geschichte, die Anwendungsbereiche und die Kennzeichen der doppelten Buchhaltung kurz umreißen.

4.1. Geschichte der Doppik

Die Doppik findet im Spätmittelalter, in der Blütezeit norditalienischer Handelszentren wie Genua und Venedig, ihren Ursprung.⁴⁴

Grund für die Einführung eines doppelten Buchhaltungssystems war der Gedanke, die immer komplexer gewordenen Handelsgeschäfte besser kontrollieren zu können. Luca Pacioli, ein bedeutender Mathematiker aus dem 15. Jahrhundert war es, der erstmals das Prinzip der Doppik im Rahmen seiner Schrift „Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita“ veröffentlichte. Entgegen vieler Meinungen war er jedoch nicht der Erfinder der Doppik. Diese entwickelte sich systematisch aus einer bis dahin verwendeten einfachen Form einer Buchführung. Aufgrund des regen Handelsverkehrs vom Mittelmeerraum aus, wurde das System der doppelten Buch-

⁴² vgl. Bernhart/Deutscher/Haberl, 1995, S. 15

⁴³ vgl. buchen.ch, Online-Lexikon, Internetabfrage v. 10.04.2013, http://www.buchen.ch/Geschichte_der_doppelten_Buchhaltung.pdf

⁴⁴ vgl. buchen.ch, Online-Lexikon, Internetabfrage v. 10.04.2013, http://www.buchen.ch/Geschichte_der_doppelten_Buchhaltung.pdf

führung schnell über die Seewege auch nach England, Holland und Deutschland verbreitet.⁴⁵

4.2. Anwendungsbereiche der Doppik

Unternehmen in Österreich sind zum Führen von Büchern und Aufzeichnungen verpflichtet, wobei laut Bundesministerium für Finanzen unter dem Begriff „Buchführung“ die doppelte Buchhaltung verstanden werden kann. Für eine einkommensteuerpflichtige Einzelunternehmung und Personengesellschaft existiert neben der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach § 4 Abs. 3 des EStG und der Pauschalierung nach § 17 EStG auch die Möglichkeit der Führung einer doppelten Buchhaltung, welche in § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes als Grundlage der Gewinnermittlung angeführt wird. Ausschlaggebend für die Entscheidung welches Buchführungssystem ein Unternehmer zu wählen hat, ist unter anderem der erzielte Umsatz bzw. im Besonderen der Gewinn, der die Basis für die Steuerbemessung seitens des Finanzamtes bildet.⁴⁶

Weitere Regelungen hinsichtlich der Buchführungspflicht ergeben sich aus den Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuch und der Bundesabgabenordnung. So verpflichtet der § 189 des UGB Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, sowie alle anderen mit Ausnahme der in Abs. 4 (§ 189 UGB) genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen, zu einer Buchführung.⁴⁷

Die Bundesabgabenordnung ergänzt die Bestimmungen des UGB noch dahingehend, dass jeder, der zur Buchführung nach dem Unternehmensgesetzbuch verpflichtet ist, diesen Verpflichtungen auch hinsichtlich der Abgabenerhebung nachzukommen hat.⁴⁸ Desweiteren verpflichtet § 5 EStG alle die nach § 189 UGB bzw. nach anderen bun-

⁴⁵ vgl. Moog, 2008, Internetabfrage v. 10.04.2013, http://www.fwl.wi.tum.de/fileadmin/Downloads/Biotechnologie/Rechnungswesen_2_mol_Biotech_2008.pdf, Seite 10

⁴⁶ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Internetabfrage v. 11.04.2013, http://www.bmf.gv.at/Steuern/TippsfrUnternehmeru_7722/BetrieblichesRechnu_7798/BetrieblichesRechnungswesen.htm#footer

⁴⁷ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 11.04.2013, <http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Bundesnormen/NOR40114059/NOR40114059.pdf>

⁴⁸ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 11.04.2013, <https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Bundesnormen/NOR40078652/NOR40078652.pdf>

desgesetzlichen Vorschriften unterliegenden Rechnungslegungspflichtigen zu einer ordnungsgemäßen Buchführung.⁴⁹

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die soeben beschriebenen Buchführungspflichten sowie die maßgeblichen Umsatzgrenzen.

Rechtsform	Umsatzgrenze	Art des Rechnungswesens
Einzelunternehmen und Personengesellschaften (Offene Gesellschaft - OG, Kommanditgesellschaft - KG)	bis 220.000 € Umsatz im Vorjahr	wahlweise Basispauschalierung ¹⁾ , Einnahmen-Ausgaben Rechnung oder doppelte Buchführung (nach § 4 Abs. 1 EStG möglich)
	bis 700.000 € Umsatz	wahlweise Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder doppelte Buchführung (nach § 4 Abs. 1 EStG; bei Fortsetzungsoption ²⁾ auch nach § 5 EStG) möglich
	bei zweimaliger Überschreitung der Umsatzgrenze von 700.000 € oder einmaliger Überschreitung von 1.000.000 €	doppelte Buchführung nach § 5 EStG verpflichtend
Kapitalgesellschaften (GmbH, AG), GmbH&CoKG	keine Umsatzgrenze	doppelte Buchführung (nach § 5 EStG, gilt für GmbH und AG auch bei nicht gewerblicher Tätigkeit) unabhängig vom Umsatz stets verpflichtend
¹⁾ Siehe auch Kapitel Pauschalierung. Es bestehen daneben auch branchenspezifische Pauschalierungsmöglichkeiten, die auch bei höheren Umsätzen noch anwendbar sind. ²⁾ Antrag auf Fortsetzung der Gewinnermittlung nach § 5 EStG bei Wegfall der Rechnungslegungspflicht wegen zweimaligen Unterschreitens des Schwellenwertes (§ 5 Abs. 2 EStG)		

Tabelle 2 – Organisationsformen des betrieblichen Rechnungswesens für Gewerbebetriebe, Bundesministerium für Finanzen (BMF), Steuern - Tipps für Unternehmer und Selbstständige, Betriebliches Rechnungswesen, Wien 2013, Internetabfrage v. 11.04.2013, http://www.bmf.gv.at/Steuern/TippsfrUnternehmeru_7722/BetrieblichesRechnu_7798/BetrieblichesRechnungswesen.htm#footer

Mit 1. Jänner 2013 hat sich auch der Bund durch das neue Bundeshaushaltsgesetz 2013 und der dazu erlassenen Bundeshaushaltsverordnung 2013 zur Rechnungslegung nach dem doppelten Buchhaltungssystem verpflichtet. Nach § 58 der Bundeshaushaltsverordnung 2013 sind die Konten zur Ergebnis- und Vermögensrechnung nach der Methodik der doppelten Buchführung zu führen.⁵⁰

⁴⁹ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 11.04.2013, <https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Bundesnormen/NOR40137524/NOR40137524.pdf>

⁵⁰ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 11.04.2013, <https://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Bundesnormen/NOR40121375/NOR40121375.pdf>

4.3. Wesentliche Kennzeichen der Doppik

Die doppelte Buchführung stellt ein System dar, das durch die lückenlose Erfassung von Geschäftsfällen sowohl das Vermögen und das Kapital als auch die Aufwände und Erträge einer wirtschaftlichen Einheit erfasst. Durch die Erfassung der Aufwände und Erträge wird die Möglichkeit geschaffen, den wirtschaftlichen Erfolg durch Gewinn oder Verlust darzustellen.⁵¹

Schon allein der Begriff „doppelt“ charakterisiert die Systematik der Doppik. So ist es bei diesem Buchhaltungssystem möglich, die Erfolgsermittlung in doppelter Form darzustellen, einerseits über den Vermögensvergleich, andererseits durch die Gegenüberstellung von Erträgen und Aufwänden in Form einer Gewinn- und Verlustrechnung. Desweiteren werden sämtliche Buchungen in zweifacher Form dargestellt, dies geschieht durch die Bebuchung im Soll eines Kontos und im Haben eines anderen Kontos. Als drittes Merkmal werden alle Geschäftsfälle in chronologischer und systematischer Darstellung verbucht. Die Chronologie der Buchungen wird im Journal und die Systematik im Hauptbuch und in den Nebenbüchern wiedergegeben.⁵²

Die Grundlage der lückenlosen und systematischen Erfassung aller Geschäftsfälle stellt die Gewinn- und Verlustrechnung sowie die Bilanz dar.⁵³ Die Bilanz gliedert sich in eine Aktiv- und eine Passiv-Seite. Die Aktiv-Seite beinhaltet das Vermögen und stellt die Mittelverwendung dar, die Passiv-Seite wird durch das Kapital repräsentiert und wird auch als Mittelherkunft bezeichnet.

⁵¹ vgl. Bernhart/Deutscher/Haberl, 1995, S. 14

⁵² vgl. ebenda Seite 14-15

⁵³ vgl. Papst, 2007, S. 109

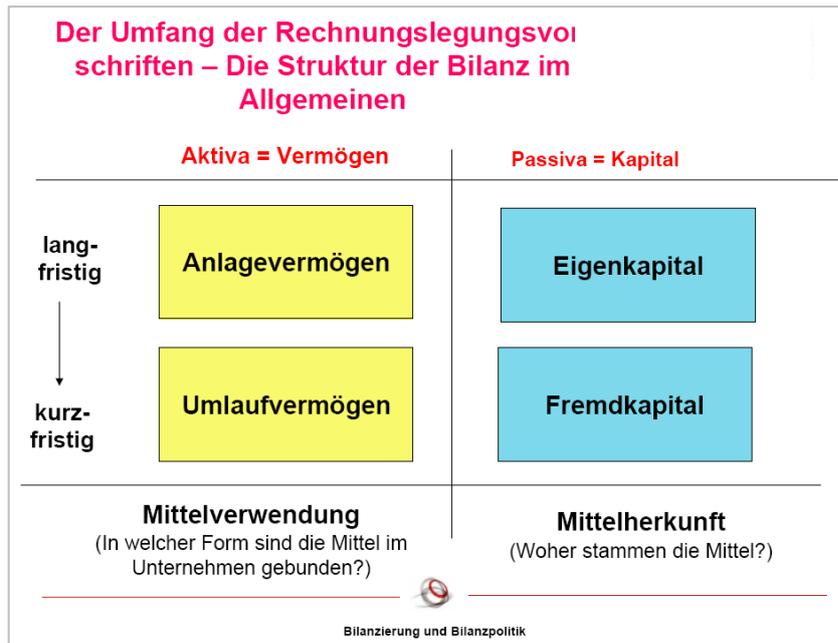


Abbildung 5 – Die Struktur der Bilanz im Allgemeinen, Univ. Prof. Dr. Sabine Urnik, Vorlesung Bilanzierung und Bilanzpolitik, SS 2009, Universität Salzburg, Seite 13

Der zweite zentrale Bestandteil der doppelten Buchhaltung ist die Gewinn- und Verlustrechnung. Sie erfüllt den Zweck der Erfolgsermittlung und kann wie in Abbildung 6 ersichtlich folgendermaßen dargestellt werden.

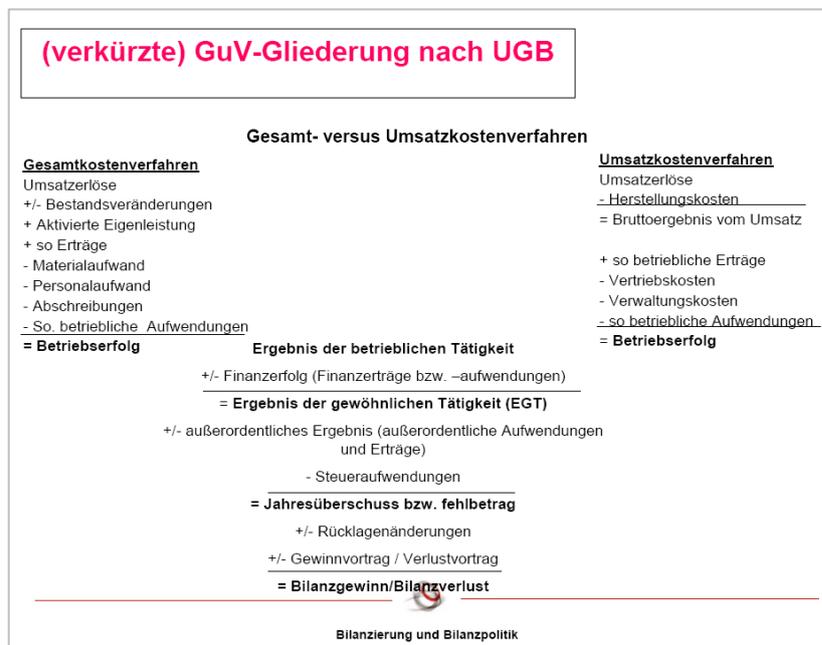


Abbildung 6 – GuV-Gliederung nach UGB, Univ. Prof. Dr. Sabine Urnik, Vorlesung Bilanzierung und Bilanzpolitik, SS 2009, Universität Salzburg, Seite 17

Die Gewinn- und Verlustrechnung steht in direkter Verbindung mit der Bilanz, da der über die GuV ermittelte Bilanzgewinn oder Bilanzverlust die Passiv-Seite der Bilanz

dahingehend beeinflusst, als dass er das Eigenkapital der Unternehmung erhöhen bzw. verringern kann.⁵⁴



Abbildung 7 – Die Verbindung der GuV zur Bilanz, Univ. Prof. Dr. Sabine Urnik, Vorlesung Bilanzierung und Bilanzpolitik, SS 2009, Universität Salzburg, Seite 17

Ein wesentliches Merkmal hinsichtlich der Erfolgsermittlung in der Doppik ist die Erfassung von Aufwänden und Erträgen. Zum Unterschied von Auszahlung und Einzahlung, die Liquiditätsflüsse wiedergeben, beziehen sich Aufwand und Ertrag auf Bezugsgrößen des Vermögens und somit auf die Veränderung des Eigenkapitals. Maßgeblich für das Entstehen von Aufwänden und Erträgen ist daher kein Zahlungsanfall sondern das Entstehen eines vermögensrechtlichen Anspruches oder einer Verpflichtung. So können die Vermögensabnutzung bzw. der Werteverzehr durch Abschreibungen dargestellt werden und künftige Belastungen durch Rückstellungen abgedeckt werden. Anders als in der Kameralistik ist somit in der Doppik der Zeitpunkt des Entstehens eines Anspruches oder einer Verbindlichkeit für die periodengerechte Erfassung maßgeblich, nicht jedoch deren Fälligkeit (kamerale Soll-Buchung) oder der Geldfluss (kamerale Ist-Buchung).⁵⁵

Aus den bisher erwähnten Merkmalen ist zu erkennen, dass die Doppik eine Methodik darstellt, die eine buchhalterische Erfassung und ein Zusammenspiel von Vermögens-, Kapital- und Erfolgsrechnung in einem einheitlichen System ermöglicht. Die Erfassung der Geschäftsfälle erfolgt in Form von Buchungssätzen, die auf zwei Kon-

⁵⁴ vgl. Bernhart/Deutscher/Haberl, 1995, S. 14

⁵⁵ vgl. Papst, 2007, S. 110

ten erfasst werden. Hierbei handelt es sich einerseits um eine Buchung im Soll eines Kontos und andererseits um eine Haben-Buchung auf einem Gegenkonto. Die folgende Tabelle zeigt die Gliederung der zehn Kontogruppen nach dem Österreichischen Einheitskontenrahmen.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
Anlagevermögen und Aufwendungen für das Ingangsetzen, Erweitern und Umstellen eines Betriebes	Vorräte	Sonstiges Umlaufvermögen und Rechnungsabgrenzungsposten	Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten	Betriebliche Erträge	Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen	Personalaufwand	Abschreibungen und sonstige betriebliche Aufwendungen	Finanzerträge und Finanzaufwendungen, a.o. Erträge und a.o. Aufwendungen, Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, Rücklagenbewegungen	Eigenkapital, ungesteuerte Rücklagen, Einlagen stiller Gesellschafter, Abschluss- und Evidenzkonten
aktive Bestandskonten			passive Bestandskonten	Ertragskonten	Aufwandskonten			Ertrags-, Aufwandskonten	
Bestandskonten				Erfolgskonten					

Tabelle 3 – Aufbau des Österreichischen Einheitskontenrahmens, Bernhart, Deutscher, Haberl, Rechnungswesen I/1, Lehr- und Arbeitsbuch für den I. Jahrgang der Handelsakademie und 1. Klasse der Handelsschule, 1. Auflage, Manz Verlag, Wien 1995, Seite 56

Grundsätzlich wird hierbei zwischen Bestandskonten und Erfolgskonten unterschieden. Bestandskonten werden über ein Schlussbilanzkonto direkt in der Bilanz abgeschlossen, Erfolgskonten fließen über die GuV in die Bilanz ein. Somit kann man bei der Verbuchung von Geschäftsfällen zwischen erfolgsneutralen und erfolgswirksamen Buchungen unterscheiden. Bei erfolgsneutralen Buchungen werden nur Bestandskonten beansprucht, daraus resultiert lediglich die Umschichtung des Vermögens bzw. des Kapitals. Erfolgswirksame Buchungen haben Einfluss auf den Gewinn bzw. den Verlust einer Unternehmung. Diese Buchungen beanspruchen einseitig ein Ertrags- oder Aufwandskonto und beeinflussen das Ergebnis der Gewinn- und Verlustrechnung, welches wie erwähnt Einflussnahme auf das Eigenkapital in der Bilanz nimmt.⁵⁶

⁵⁶ vgl. Bernhart/Deutscher/Haberl, 1995, S. 14

Die Doppik vereint somit eine Vermögens-, Finanz- und Ertragsrechnung in einem Buchhaltungssystem und ermöglicht daher eine getreue Darstellung der wirtschaftlichen Lage einer Unternehmung. So ist beispielsweise die Erfassung des Wertverlustes des Vermögens durch Abschreibungen sowie die Berücksichtigung von Rückstellungen vorgesehen. Hierbei wird Wert darauf gelegt, dass die Einnahmen und Ausgaben jener Periode zugerechnet werden, in welcher der wirtschaftliche Vorgang realisiert wird. Desweiteren kann der Ressourcenverbrauch insofern abgebildet werden, als dass durch einen Verlust (Aufwendungen größer als Erträge) eine Verringerung des Vermögens erzielt wird und durch einen Gewinn (Erträge größer als Aufwendungen) ein Zuwachs des Vermögens zu verzeichnen ist.⁵⁷

⁵⁷ vgl. Enzinger, 2009, S. 14

5. Analyse der Ist-Situation

Seit Jahrzehnten wird in Österreich über eine Verwaltungsrechtsreform diskutiert. Aufgrund seit Jahren wachsender Defizite der öffentlichen Hand, steigender Schulden und der daraus resultierenden stetig wachsenden Zinsbelastungen sieht der Gesetzgeber den Bedarf an einer Neustrukturierung des Verwaltungsapparates, um den Anstieg der laufenden Ausgaben bei den Gebietskörperschaften eindämmen zu können. Einen Teil dazu soll die Adaptierung des Haushaltsrechtes beitragen. Mit der Haushaltsrechtsreform soll gleichzeitig das Buchhaltungssystem der Kameralistik durch ein zeit- und zweckmäßiges doppisches Buchführungsverfahren ersetzt werden.

Die folgenden Punkte beschäftigen sich mit der aktuell der Kameralistik entgegengebrachten Kritik und mit der Frage, inwiefern die Doppik zu einer Verbesserung der Buchhaltungssystematik in der öffentlichen Verwaltung beitragen kann. Desweiteren wird ein Augenmerk auf die aktuelle Situation von bereits auf das neue Buchhaltungssystem umgestellten oder vor einer Umstellung stehenden Gebietskörperschaften in Deutschland und Österreich gelegt.

5.1. Aktuelle Kritikpunkte an der Kameralistik als Buchhaltung der öffentlichen Verwaltung

Grundlage des traditionellen kameralen Haushaltssystems ist die Darstellung von Geldflüssen ohne eine Periodenbereinigung - diese Vorgehensweise wird auch Cash-Accounting genannt. Nicht gewährleistet wird dabei die buchhaltärische Erfassung von Ressourcenverbrauch wie Abschreibungen, die Bildung von Rückstellungen bzw. Bewertungsänderungen und Periodenabgrenzungen sowie der Bilanz und einer Gewinn- und Verlustrechnung.⁵⁸ Dies sind unter anderem Kritikpunkte, die eine getreue Wiedergabe der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens bzw. einer Gebietskörperschaft nur schwer möglich machen.

Die Kameralistik verfolgte ursprünglich nur das Ziel einer Kontrollmöglichkeit hinsichtlich der Erfüllung des Haushaltsbudgets, welches für ein Wirtschaftsjahr vorgegeben wurde. Diese Kontrollrechnung konnte jedoch schon bald die Anforderungen

⁵⁸ vgl. Hauth, 2009, S. 4

einer auf Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit ausgerichteten Einheit nicht mehr erfüllen. Der Gesetzgeber war daher bereits vor Jahrzehnten gefordert, zur Erfüllung dieser Anforderungen Zusatzrechnungen zum kameralen Haushalt vorzusehen, welche beispielsweise Informationen zum Schuldenstand, Rücklagen, Haf-tungen, Personalkosten, Transferzahlungen und über gewährte Darlehen der Ge-bietskörperschaften lieferten. Diese Hilfsrechnungen widerspiegeln heute die Beila-gen zum kameralen Voranschlag bzw. zur Jahresrechnung.

Durch das unflexible System der Kameralistik war es nicht möglich, diese Komponen-ten in ein einheitliches Buchführungssystem zusammenzuführen und man konnte sich in der Vergangenheit auch nicht dahingehend verständigen, eine komplette Re-form des Haushaltswesens zu verwirklichen. So war es kein Wunder, dass die Kritik an der Kameralistik nie verstummte.

Durch das Fehlen einer Periodenabgrenzung von Ressourcenverbrauch bzw. -aufkommen leidet die wirtschaftliche Darstellung von Systemen innerhalb der kame-ralen Buchführung, da künftige Verpflichtungen und cash-unabhängige Positionen wie beispielsweise die Abschreibung nicht im Haushalt berücksichtigt werden. Die Kameralistik sieht somit nur die Erfassung eines Vermögensverzeichnisses als Beila-ge zum Voranschlag bzw. zur Jahresrechnung vor, das jedoch das Einfließen von Ab-schreibungsbeträgen in die Erfolgsrechnung nicht ermöglicht. Das Problem ist somit der fehlende Zusammenhang zwischen der Investition (Vermögen), dem Ressour-cenverbrauch und den Schulden, da es in der Kameralistik keine Unterscheidung zwi-schen Erträgen und Aufwendungen bzw. Einnahmen und Ausgaben gibt.⁵⁹ So ist bei Investitionen in der Privatwirtschaft laufend die Abfertigung zu erwirtschaften, die öffentlichen Haushalte sehen eine solche Vorgehensweise nicht vor.

Als Fazit zu der Systematik der Kameralistik kann somit gesagt werden, dass diese dem Zwecke der Liquiditätssicherung dient und nicht wie die Doppik der Beurteilung der Leistungsfähigkeit einer Unternehmung hinsichtlich ihrer Produktivität und ihrer Wirtschaftlichkeit.⁶⁰ Die Wiedergabe einer aussagekräftigen Erfolgs- und Vermögens-rechnung wird durch das kamerale Buchführungssystem schlichtweg nicht erfüllt.

⁵⁹ vgl. Hutter, 2008, S. 29

⁶⁰ vgl. Enzinger, 2009, S. 17

Abbildung 8 zeigt die Ziele der doppelten Buchführung und der Kameralistik und widerspiegelt, inwiefern diese im gegenständlichen System erfüllt werden können oder nicht.

Ziele	Buchführungssystem	
	Doppelte Buchführung	Kameralistik
Feststellung des Erfolges	Ja	Nein
Feststellung des Vermögens	Ja	Nein
Feststellung der Schulden	Ja	Ja
Finanzwirtschaftliche Kontrolle	Ja	Ja

Abbildung 8 – Ziel der doppelten Buchführung und Kameralistik, Raupach B./Stangenberg K., Doppik in der öffentlichen Verwaltung, Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete, 2. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden 2009, Seite 16

Ein weiterer Kritikpunkt ist der Mangel an der unzureichenden Erfassung von Vermögenswerten. Das Gesetz sieht beispielsweise in § 28 der Salzburger Gemeindehaushaltsverordnung 1998 ein Bestandsverzeichnis über Vermögenswerte vor. Jedoch beschränkt sich dieser Nachweis auf den Verweis zu dem für die Verbuchung maßgeblichem

- Haushaltsansatz und den genauen Standort sowie
- die Art des Anlagegutes gemäß der Postengruppe des Postenverzeichnisses laut Anlage 3b der VRV und dessen genaue Bezeichnung,
- die Menge und
- den Zeitpunkt des Zu- bzw. Abganges.⁶¹

Der § 29 der Salzburger Gemeindehaushaltsverordnung 1998 konkretisiert die Vorgehensweise bei der Erfassung von Vermögens- und Kapitalwerten. So haben Gemeinden für ihre Betriebe und betriebsähnlichen Einrichtungen, die nicht als wirtschaftliche Unternehmungen oder Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit gemäß § 16 Abs. 1 VRV 1997 geführt werden, Anlagennachweise über das bewegliche und unbewegliche Sachanlagevermögen mit Ausnahme geringwertiger Wirtschaftsgüter im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988 zu führen. Diese Regelung sieht sehr wohl die Erfassung von Anschaffungs- und Herstellungskosten, Nutzungsdauer, Anfang- u. Endstand im Rechnungsjahr sowie der Abschreibung vor. Ebenso bedarf es

⁶¹ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 19.04.2013, <http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/LrSbg/LSB40008958/LSB40008958.pdf>

bei diesen Betrieben und betriebsähnlichen Einrichtungen der Erfassung von Passiva-Werten wie Schulden und Rücklagen⁶²

Eine ähnliche Vorgehensweise hinsichtlich der Erfassung von Vermögen und Schulden sieht der § 16 VRV 1997 in Verbindung mit § 29 Abs. 4 der GHV 1998 für wirtschaftliche Unternehmungen und Betriebe mit marktbestimmter Tätigkeit, wie beispielsweise gemeindeeigene Abwasserentsorgungs- und Wasserversorgungsanlagen vor.⁶³ Grund für die detaillierte Erfassung von Vermögen und Kapital in diesen Bereichen ist der Umstand, dass dies die Voraussetzung und Grundlage für eine mögliche Investitionsförderung seitens des Bundes darstellt.

Einer der Hauptkritikpunkte an der Kameralistik wird somit durch die mangelhafte Vermögensbewertung sichtbar. Egal ob seitens des Gesetzgebers nur ein Bestandsverzeichnis des Vermögens gefordert wird oder auch eine wertmäßige Beurteilung, das Vermögen nimmt keinen Einfluss auf das Ergebnis in der Kameralistik.

Als ebenfalls kritisch kann die Auslagerung von Immobilien in eigenen Unternehmen von Gebietskörperschaften betrachtet werden. Meist hat dies jenen Grund, dass bei Investitionen ein Vorteil hinsichtlich eines möglichen Vorsteuerabzuges der Unternehmung zu lukrieren ist, da Bund, Länder und Gemeinden grundsätzlich im Hoheitsbereich nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Gebietskörperschaften lagern somit Vermögen und Schulden in Unternehmungen aus und mieten diese anschließend über die Nutzungsdauer der Immobilie zurück. Es entsteht somit ein intransparentes Bild hinsichtlich der tatsächlichen Vermögens- und Schuldenlage einer Gebietskörperschaft. Meist weist nur mehr eine Kapitaltransferzahlung zur Abgangsdeckung und ein Nachweis einer Haftungsverpflichtung seitens der Gebietskörperschaft auf eine ausgelagerte Immobiliengesellschaft hin.

Durch das Fehlen eines einheitlichen Systems in welchem Vermögen, Schulden und der Erfolg ersichtlich sind, ist es schwer, Gebietskörperschaften untereinander vergleichbar machen zu können.⁶⁴

⁶² vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 19.04.2013, <http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/LrSbg/LSB40003067/LSB40003067.pdf>

⁶³ vgl. Franz, 2002, S. 12

⁶⁴ vgl. Hutter, 2008, S. 29

5.2. Umstellung des Buchhaltungssystems in der öffentlichen Verwaltung

In Österreich und Deutschland startete die Reformidee der Umstellung der Buchhaltungssysteme der öffentlichen Verwaltung auf ein doppisches System erst sehr spät. Während auf staatlicher Ebene die Umstellung in Spanien, Frankreich, Finnland und Großbritannien bereits in den 1990er-Jahren begann und bis zum Jahr 2010 auch beispielsweise die Schweiz die Umstellung vollzog, gelten Österreich und Deutschland als Nachzügler in diesen Reformbemühungen. Auf kommunaler Ebene begann die Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens noch viel früher. Die Schweiz, die Niederlande und Schweden starteten ihre Umstellung bereits in den 1970er-Jahren. Spanien, Frankreich, Finnland und Großbritannien verwirklichteten diesen Schritt in ihren Kommunen gemeinsam mit der Reform auf staatlicher Ebene.⁶⁵

Die folgende Abbildung 9 zeigt einen Länder-Vergleich hinsichtlich des Starts und der Verwirklichung der Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens.

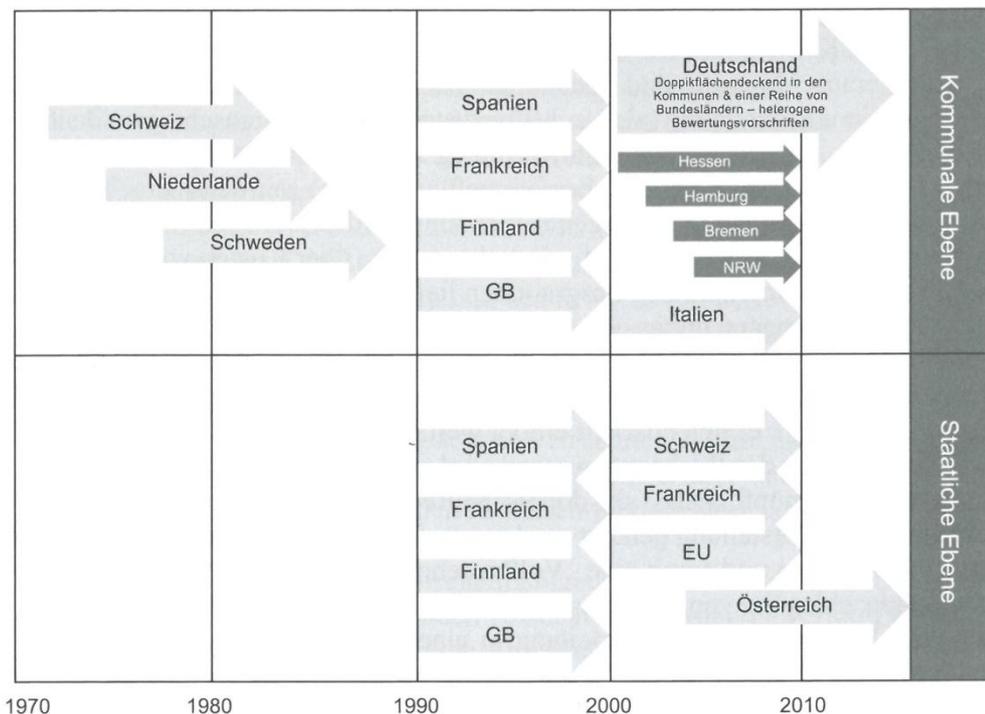


Abbildung 9 – Internationaler Reformvergleich, Seiwald J./Essl J., Öffentliches Rechnungswesen im Wandel – Ein Ländervergleich im deutschsprachigen Raum, in: Handbuch des modernen Verwaltungsmanagements, Strimitzer/Thewanger/Bauer/Nayer (Hrsg.), Linde Verlag, Wien 2013, Seiten 142

⁶⁵ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 142

Die Punkte 5.2.1. und 5.2.2. gehen auf die Entwicklung der Rechnungswesen-Reform in den öffentlichen Verwaltungen in Deutschland und Österreich ein und geben den aktuellen Stand im Reformprozess wieder.

5.2.1. Situation in Deutschland

Deutschland hat so wie Österreich die Debatte über die öffentliche Rechnungswesen-reform noch nicht beenden können. Wie in Abbildung 9 ersichtlich, ist im Gegensatz zu Österreich jedoch der Fortschritt in der Reform im Bereich der Kommunen am weitesten vorangeschritten. Auf staatlicher Ebene findet sich eher die Gegnerschaft der Doppik wieder.⁶⁶

Grundgedanke auf Bundesebene in Deutschland war primär die Modernisierung der öffentlichen Haushalte. Dieses Ziel soll durch das Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz (HgrGMoG) verwirklicht werden, indem eine Vereinheitlichung der Systeme sowie die Abschaffung der Pflicht zur Führung einer Kameralistik vorangetrieben werden. Weiters sollen die Rahmenbedingungen auf gesetzlicher Basis zur Einführung einer doppischen Buchhaltung geschaffen werden.⁶⁷

Zur Schaffung der Gesetze für diese Maßnahmen auf Länder- und Gemeindeebene wurden die Bundesländer mit ins Boot geholt. Im Rahmen der ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder wurde in den Beschlüssen vom 11. Juni 1999, 24. November 2000 und 21. November 2003 der Grundstein für eine Reformierung des kommunalen Haushaltswesens gelegt. Das bislang auf einer zahlungsorientierten Darstellung basierende Haushalts- und Rechnungswesen soll auf eine ressourcenorientierte Darstellung umgestellt werden.⁶⁸

Entgegen dem ursprünglichen Gedanken mit dem Ziel der Vereinheitlichung der Rechnungslegungssysteme durch das HgrGMoG konnte in Deutschland keine Einigung über ein Modell erzielt werden.

⁶⁶ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 147-148

⁶⁷ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 147-148

⁶⁸ vgl. Landesregierung Schleswig-Holstein, Internetportal, Internetabfrage v. 24.04.2013, http://www.schleswig-holstein.de/IM/DE/KommunalesSport/KommunaleFinanzen/Gemeindehaushaltsreform/DownloadLinks/imkBeschluss__blob=publicationFile.pdf

So wurde es den Ländern in ihren Bereichen freigestellt, über gesetzliche Regelungen den Kommunen ein Wahlrecht zwischen einem doppischen System oder einer erweiterten Kameralistik einzuräumen bzw. eines dieser beiden Systeme als obligatorisch für die gesamten Kommunen eines Bundeslandes vorzusehen.⁶⁹ Die Bundesländer, die den Gemeinden ein solches Wahlrecht gewähren, müssen hinsichtlich der Einführung keine Fristen für die Umstellung vorsehen, da die Kommunen im Rahmen ihres Wahlrechts den Zeitpunkt der Umstellung auf das neue Buchhaltungssystem selbst bestimmen können.⁷⁰

Zu beachten ist, dass die in Verwendung gewesene traditionelle Kameralistik auch weiterhin als Buchhaltung der öffentlichen Verwaltung zugelassen ist. In Deutschland ist daher hinsichtlich der in Verwendung stehenden Buchhaltungssysteme in der öffentlichen Verwaltung zwischen den kameralen Systemen (klassische Kameralistik und der erweiterten Kameralistik) sowie Konzeptionen mit einem doppischen Hintergrund zu unterscheiden. Die beiden möglichen doppischen Systeme werden als Drei-Komponenten-Rechnung und Integrierte Verbundrechnung (IVR) bezeichnet.⁷¹

In der Kameralistik steht eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung im Mittelpunkt. Bei der erweiterten Kameralistik wird diese um eine Kosten- und Leistungsrechnung erweitert und somit wird neben der Geldverbrauchserfassung auch der Aspekt einer Ressourcenverbrauchsrechnung erfüllt. Nachteil am System der erweiterten Kameralistik ist der Umstand, dass beide Rechnungsmodelle keine Einheit bilden und weitgehend isoliert voneinander existieren. Weiters sind für die Kosten- und Leistungsrechnung zahlreiche eigenständige Zusatzrechnungen erforderlich.⁷²

Die Drei-Komponenten-Rechnung, auch „Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)“ genannt, beruht auf den Grundsätzen der doppelten Buchführung. Sie ermöglicht die Vereinigung einer Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung in einem Rechenwerk. Ziel war die Entwicklung eines Systems, das die Darstellung des gesamten Ressourcenaufkommens und –verbrauchs sowie des Vermögens ermöglicht. Desweiteren sollte damit eine Ziel- und Outputorientierung, die Unterstützung einer flexib-

⁶⁹ vgl. Bayerisches Staatsministerium für Inneres, Internetportal, Internetabfrage v. 25.04.2013, http://www.stmi.bayern.de/imperia/md/content/stmi/buergerundstaat/kommunen/finanzen/auszug_freigegebene_beschluesse_imk_21112003.pdf, Anlage 1, S. 3

⁷⁰ vgl. Bayerisches Staatsministerium für Inneres, Internetportal, Internetabfrage v. 25.04.2013, http://www.stmi.bayern.de/imperia/md/content/stmi/buergerundstaat/kommunen/finanzen/auszug_freigegebene_beschluesse_imk_21112003.pdf, Anlage 2, S. 38

⁷¹ vgl. Budäus/Hilgers, 2009, S. 6

⁷² vgl. Budäus/Hilgers, 2009, S. 6

len Mittelbewirtschaftung sowie die Vereinheitlichung verschiedener Rechnungsstile in einer Kommune gesichert werden. Das NKF umfasst wie erwähnt eine Finanzrechnung, eine Vermögensrechnung und eine Ergebnisrechnung. Die Finanzrechnung erfasst Ein- und Auszahlungen und fließt somit über die Position „Liquide Mittel“ in die Bilanz ein. Die Ergebnisrechnung erfasst die Erträge und Aufwendungen und findet sich somit im Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag der Bilanz wieder, die als Vermögensrechnung den Kernpunkt des Rechenwerkes des NKF bildet. Die folgende Abbildung gibt die Systematik des Neuen Kommunalen Finanzmanagement wieder.⁷³

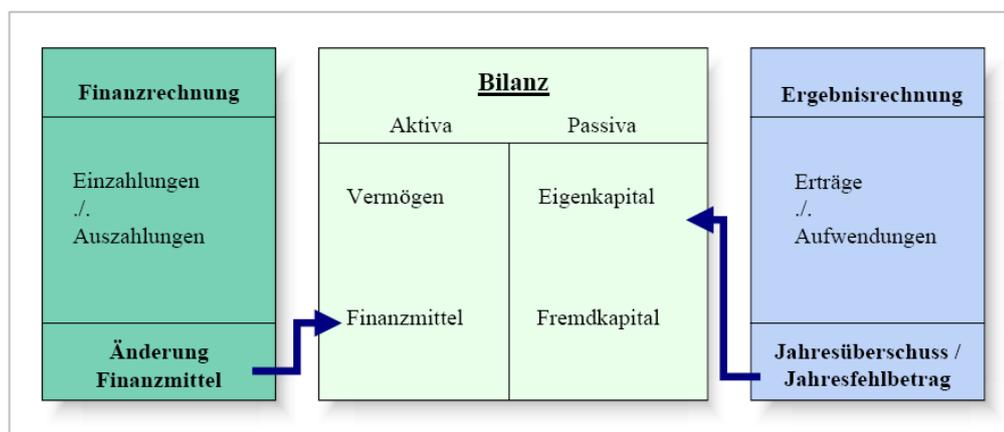


Abbildung 10 – Drei-Komponenten-System, Landeshauptstadt Düsseldorf, Internetportal, Kämmeri, Erläuterung zum Düsseldorfer NKF-Haushalt, Internetabfrage v. 26.04.2013, http://www.duesseldorf.de/finanzen/nkf/erlaeuterungen_nkf_haushalt.pdf, Seite 2

Die Integrierte Verbundrechnung (IVR) baut auf dem Drei-Komponenten-System auf. Es erweitert dieses um eine Kosten- und Leistungsrechnung und ermöglicht somit eine detaillierte Verarbeitung der Daten aus der Ergebnisrechnung. Weiters spielt in der IVR die Planungskomponente eine große Rolle. Die IVR integriert eine Planungsrechnung und eine Ist-Rechnung, was bedeutet, dass die Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung in Form einer Ist-Rechnung erfolgt, die auf der Planungsebene mit einer Planbilanz, einem Finanz- und Ergebnishaushalt verknüpft ist.⁷⁴

Es ist jedoch eine Tendenz dahingehend zu erkennen, dass hauptsächlich die Modelle der Doppik und der erweiterten Kameralistik zur Verwendung kommen werden. Auf Bundes- und Landesebene hat man sich noch nicht für einen grundlegenden Wechsel der Rechnungsstile entscheiden können. In Abbildung 10 wird ersichtlich, dass auf Landesebene ganz unterschiedliche Entscheidungen hinsichtlich der künftig zu

⁷³ vgl. Landeshauptstadt Düsseldorf, Internetportal, Internetabfrage v. 26.04.2013, http://www.duesseldorf.de/finanzen/nkf/erlaeuterungen_nkf_haushalt.pdf, S. 1-2

⁷⁴ vgl. Budäus/Hilgers, 2009, S. 9

verwendenden Buchhaltungssysteme getroffen wurden, in Kommunen jedoch das doppische System Einzug halten wird.⁷⁵

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

Abbildung 11 – Praktizierte Rechnungssysteme in Deutschland, Budäus, D. / Hilgers, D. (2009), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP), 19 (2009), 377-396, Seite 11

Wie aus der Abbildung 11 ersichtlich wird in Deutschland auf Länder- und Kommunalebene die Adaptierung der Buchhaltungssysteme in den kommenden Jahren abgeschlossen sein.

5.2.2. Situation in Österreich

Während in Deutschland die Länder und Gemeinden in ihren Reformbemühungen hinsichtlich der Umstellung der Buchhaltungssysteme in der öffentlichen Verwaltung gegenüber dem Bund weiter voraus sind, ist die Situation in Österreich anders gelagert. In Österreich hat der Bund die Vorreiterrolle übernommen, indem er für sich bereits die gesetzlichen Rahmenbedingungen für eine Reform des Bundeshaushaltes

⁷⁵ vgl. Budäus/Hilgers, 2009, S. 11

geschaffen hat. Für Länder und Gemeinden konnte man sich noch zu keinen derartigen gesetzlichen Regelungen durchringen. Grundsätzlich kann jedoch gesagt werden, dass sich der Bund durchaus an den Entwicklungen in der Schweiz und Deutschland orientiert und sein Reformkonzept entsprechend den Erfahrungen in diesen Ländern auslegt.⁷⁶

Der Bund ist jedoch nicht die erste Einrichtung der öffentlichen Verwaltung bzw. Institution mit öffentlichem Charakter, die sich der Aufgabe der Änderung ihres Buchhaltungssystems gestellt hat. So haben Universitätsverwaltungen und Pfarren die Umstellung auf eine Doppik bereits vollzogen. Ausgewählte Länder und Kommunen haben sich freiwillig zur parallelen Führung einer doppelten Buchhaltung neben der Kameralistik verpflichtet.

Neben der Schaffung der rechtlichen Rahmenbedingungen durch die gesetzgebenden Organe wird die weitere Vorgehensweise in den Ländern und Gemeinden in der Planung der Reform sehr stark von den Erfahrungen des Bundes in der Verwendung einer Doppik abhängen. Man will darauf aufbauend länderspezifische Konzepte entwickeln, die hinsichtlich ihrer zeitlichen Umsetzung jedoch voraussichtlich stark voneinander abweichen werden.⁷⁷

Die folgenden Punkte geben exemplarisch einen kleinen Auszug aus den in Österreich bereits vollzogenen Umstellungen von einem kameralen auf ein doppisches Buchhaltungssystem.

5.2.2.1. Erfolgreiche Umstellungen auf ein Doppik-System

Durch die Novellierung des Bundes-Verfassungsgesetzes und des Bundeshaushaltsgesetzes aus 1986 wurde bereits im Jahr 2007 auf Bundesebene der Weg zu einem doppischen Rechnungswesen geebnet. Die ersten verpflichtenden Maßnahmen wie beispielsweise die mittelfristige Ausrichtung des Haushaltsbudgets traten mit der ersten Etappe der Reform am 01.01.2009 in Kraft.⁷⁸ Die Einführung der Doppik sollte aufgrund der umfangreichen Vorbereitungsarbeiten erst 4 Jahre später im Rahmen der zweiten Reformetappe erfolgen. Zum Zeitpunkt der Beschlussfassung durch den

⁷⁶ vgl. Schauer, 2012, S. 138-139

⁷⁷ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 147

⁷⁸ vgl. Schauer, 2012, S. 33

Nationalrat im Dezember 2009 setzte man sich den 1. Jänner 2013 als erklärtes Ziel des Inkrafttretens.⁷⁹

Neben dem Bund arbeiten jedoch auch schon zahlreiche Institutionen mit öffentlichem Charakter mit doppelten Buchhaltungssystemen. So wurde in den letzten Jahren in zahlreichen österreichischen Diözesen und Pfarren die Kirchen-Kameralistik von einer doppelten Buchhaltung abgelöst. Als Beispiele können hier die Erzdiözese Wien mit über 600 Pfarren sowie die Diözese Graz-Seckau genannt werden.⁸⁰ Desweiteren wurde seitens des Bundesgesetzgebers durch das Universitätsgesetz 2002 erlassen, sämtliche 21 österreichischen Universitäten auf eine Doppik umzustellen. Bis zum 31.12.2003 wurde an den Universitäten mit einer Kameralistik gearbeitet. Nach einer gemeinsamen Entwicklungsphase, in welcher Vertreter von sieben Finanzabteilungen ausgewählter Hochschulen involviert waren, ging die doppelte Buchhaltung am 01.01.2004 in Anwendung.⁸¹

Für Länder und Gemeinden wurde bis dato keine Verpflichtung zur Führung einer Doppik gesetzt, dennoch gibt es vereinzelt Gebietskörperschaften, die sich freiwillig – neben der Führung einer Kameralistik – auch die Arbeit zur Führung einer parallelen Doppik auferlegen. So arbeitet das Land Vorarlberg seit Jahrzehnten mit einem doppelten System. Da dieses Bundesland über kein eigenes Haushaltsgesetz verfügt, wird hauptsächlich mit Verordnungen und Erlässen gearbeitet – dies ermöglicht eine schnelle und flexible Koordination der Anforderungen an das Rechnungswesen. Die Grundlagen liefern die Bestimmungen der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung, welche sich wiederum aus Vorgaben der Doppik ableitet.⁸²

Auf kommunaler Ebene sind die Anwender eines doppelten Buchhaltungssystems sehr dünn gesät. Nur die Kommunen aus Vorarlberg haben in einer Umfrage der KPMG Linz aus dem Jahr 2006 angeführt, die Umstellung bereits größtenteils vollzogen zu haben.⁸³ Sonst existieren noch diverse „Muster-Gemeinden“ wie die Gemeinde Engerwitzdorf bei Linz, welche auf freiwilliger Basis eine Doppik führt. Dies funktioniert parallel zu der in Verwendung stehenden Kameralistik.

⁷⁹ vgl. Rossmann, 2010, S. 95

⁸⁰ vgl. Schweighofer, 2011, Internetabfrage v. 04.04.2013, <http://www.meinbezirk.at/eugendorf/magazin/neues-rechnungswesen-fuer-die-kirche-d54799.html>

⁸¹ vgl. Fahringer, 2003, Internetabfrage v. 28.03.2013, http://www.uibk.ac.at/ipoint/news/uni_intern/20030212.html

⁸² vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 146

⁸³ vgl. Essl/Höllmüller, 2006, Internetabfrage v. 03.05.2013, www.kpmg.at/uploads/media/Haushaltskonsolidierung_und_Doppik_2006.pdf, Seite 20

5.2.2.2. **Bevorstehende Umstellungen auf ein Doppik-System**

Entgegen den ambitionierten Reformbemühungen des Bundes, stehen die Länder aber auch die Kommunen einer Umstellung auf eine doppelte Buchhaltung äußerst kritisch gegenüber. Im Rahmen der zweiten Etappe der Haushaltsrechtsreform war ursprünglich vom Gesetzgeber her geplant, die neuen Haushaltsgrundsätze auch in den Ländern und Gemeinden einzuführen, jedoch war dieses Vorhaben aufgrund des starken Widerstandes, vor allem von Seiten der Länder, zum Scheitern verurteilt. Man befürchtete zu große Eingriffe des Bundes in die Budgetautonomie der Länder und Gemeinden.⁸⁴ Ein solcher Eingriff war deshalb nicht möglich, da den Ländern und Gemeinden bei der Einführung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung durch den Bund zugesichert wurde, die VRV nur mit deren Zustimmung in der Zukunft ändern zu können.⁸⁵ Was jedoch auch für die Verwaltungen der Bundesländer und Kommunen außer Frage steht, ist ein Reformbedarf in ihren Haushalten.

In welcher Art und Weise dies erfolgen soll, darüber konnte länderübergreifend noch kein Konsens erzielt werden. So gibt es in einigen Bundesländern Bestrebungen, eine Reform unabhängig von anderen Ländern durchzuführen.

So hat sich beispielsweise das Land Steiermark verpflichtet, innerhalb eines selbst auferlegten Verwaltungsreformprogramms, einige Merkmale der Bundesreform zu übernehmen. Die momentan in Planung befindlichen Eckpunkte daraus sind

- die Festlegung eines Finanzrahmens,
- eine neue Darstellung des Budgets,
- die Einführung eines Globalbudgets,
- die Einführung der Doppik samt Kosten- und Leistungsrechnung,
- eine Output-Orientierung durch Festlegung von Leistungen bzw. Zielen,

die bis zum Jahr 2015 verwirklicht werden sollen.⁸⁶ Ausschlaggebend für eine Umsetzung dieser ambitionierten Vorhaben sind finanzielle Probleme auf Landesebene, da die Steiermark strukturell eher eine der benachteiligten Region Österreichs darstellt. Durch die Verwaltungsreform, in welcher das Land Steiermark auch Zusammenlegungen von Gemeinden und Bezirksverwaltungsbehörden durchführt, soll das rapide

⁸⁴ vgl. Rossmann, 2010, S. 95

⁸⁵ vgl. Klug, 2010, S. 125

⁸⁶ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 147

steigende Landesdefizit eingedämmt werden und die Verwaltung der Gebietskörperschaften auf neue Beine gestellt werden.

So wie in der Steiermark die finanzielle Schiefelage in der Verwaltung ausschlaggebender Grund für die Einleitung einer Reform war, gilt auch im Bundesland Salzburg der im Winter 2012/2013 aufgedeckte Finanzskandal, bei welchem Milliarden von Euro der öffentlichen Hand in Spekulationsgeschäfte geflossen sind, als Initialzündung für das Bestreben zu einer Neustrukturierung des Haushaltswesens. Die Regierungsparteien kamen in ihrem Maßnahmenpaket zur Abwicklung des Finanzskandales im Jänner 2013 überein, bis zum Jahr 2016 die doppelte Buchhaltung in der Landesverwaltung einzuführen.⁸⁷

Auch im östlichsten Bundesland Österreichs plant man bereits die Umstellung auf ein doppeltes Buchhaltungssystem. Neben der gesetzlichen Verankerung eines Spekulationsverbotes im öffentlichen Bereich soll auch im Burgenland die Grundlagen für die Einführung einer Doppik geschaffen werden.⁸⁸ Im Gegensatz zu den Bundesländern, in welchen eine Umstellung bereits in Vorbereitung ist, wird in anderen Ländern die Thematik noch sehr kritisch gesehen. Größtenteils will man noch abwarten um von den Erfahrungen des Bundes in der Haushaltsrechtsreform zu lernen und die eigenen Konzepte entsprechend adaptieren.⁸⁹

Bei den österreichischen Gemeinden gibt es noch keinen konkret festgelegten zeitlichen Horizont hinsichtlich der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens. Jedoch wird seitens des Österreichischen Städtebundes bereits an Vorschlägen für die Modernisierung des Haushaltswesens gearbeitet. Diese Vorschläge beruhen auf den Erfahrungen aus Deutschland, das mit dem NKF ein System entwickelt hat, das man sich auch in Österreich als Basissystem in den Kommunen vorstellen kann.⁹⁰ Weiters arbeitet das Zentrum für Verwaltungsforschung des KDZ – ein Verein in dessen Hintergrund der Städte- und Gemeindebund steht – seit Jahren an Modernisierungsideen für die Finanzverwaltungen ihrer Mitglieder. So wurde durch das KDZ in den letzten Jahren in Zusammenarbeit mit ihren Mitgliedsgemeinden laufend an Produktleitfäden und Kennzahlensystemen für die öffentliche Verwaltung gearbeitet, die künftig als

⁸⁷ vgl. Neuhold, 2013, Internetabfrage v. 06.05.2013, <http://derstandard.at/1356426608517/Finanzskandal-Salzburg-findet-verschollene-Millionen>

⁸⁸ vgl. Der Standard, 2013, Internetabfrage v. 06.05.2013 <http://derstandard.at/1358304582678/Burgenland-plant-doppelte-Buchfuehrung>

⁸⁹ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 147

⁹⁰ vgl. Schauer, 2012, S. 138-139

Grundlage für eine output-orientierte Budgetierung dienen sollen.⁹¹ Gemeinsam mit der Einführung eines Systems wie es bereits in Deutschland in den Kommunen in Verwendung ist, soll dies die Basis für die Reform der Gemeindebuchhaltungen darstellen.

In Salzburg stellt sich die aktuelle Situation so dar, dass im Koalitionsabkommen der neuen Salzburger Landesregierung, welches erst kürzlich am 12. Juni 2013 vorgestellt wurde, auch Grundsatzvereinbarungen hinsichtlich der Umstellung des kommunalen Rechnungswesens berücksichtigt sind. So sieht dieses Arbeitsübereinkommen von ÖVP, Grünen und Team Stronach vor, auf Gemeindeebene die Einführung einer doppelten Buchhaltung in der Form eines „Drei-Komponenten-System“ (im Übereinkommen auch „Kommunale Doppik“ genannt) vorzubereiten. Hierbei sollen die Vorteile, die das kamerale System mit sich bringt, berücksichtigt werden. Hinsichtlich des genauen Zeitpunktes einer Umstellung auf Kommunalebene kann aus aktueller Sicht keine aussagekräftige Information weitergegeben werden, da das Koalitionsabkommen lediglich von einer Vorbereitung der Umstellung spricht.⁹²

⁹¹ vgl. Schauer, 2012, S. 139

⁹² vgl. Landesregierung Salzburg, 2013, S. 55

6. Die Haushaltsrechtsreform in Zeiten großer Herausforderungen für Gemeinden

Ausschlaggebend für die Entscheidung zu einer Haushaltsrechtsreform sind meist gegenwertig vorherrschende Rahmenbedingungen wirtschaftlicher und finanzieller Natur, die eine Reform der öffentlichen Haushalte unumgänglich machen. Erleichtert könnte der Entscheidungsprozess durch die aktuelle wirtschaftliche Krisensituation werden, da die Umsetzung von Reformen derzeit am leichtesten zu argumentieren ist und die Veränderungen von einem Großteil der involvierten Gebietskörperschaften mitgetragen würden.

Man muss sich daher vergegenwärtigen, dass in den Situationen, in welchen sich die betroffenen öffentlichen Verwaltungen zum Reformzeitpunkt befinden, nicht nur Veränderungen in den Strukturen der Gebietskörperschaften zu vollziehen sind, sondern meist auch eine für den Reformbedarf ursächliche beeinträchtigte Wirtschaftssituation vorherrscht.

Die aktuelle Situation der Gemeinden in Salzburg sieht hinsichtlich einer Reform der Haushalte so aus, dass eine Umstellung auf eine doppische Buchhaltung nur eine Frage der Zeit sein wird. So hat das Land Salzburg wie bereits erwähnt die Umstellung der Landesbuchhaltung bis spätestens zum Jahreswechsel 2015 auf 2016 ins Auge gefasst. Ausschlaggebend für die Entscheidung zu einer Umstellung war der aufgedeckte Finanzskandal im November 2012.⁹³ Auch wenn es für die Länder und Gemeinden noch keine verpflichtenden Umstellungsszenarien gibt, stehen sie aufgrund der aktuellen Wirtschaftssituation und Änderungen, die sich beispielsweise aus dem Finanzausgleichsgesetz und dem österreichischen Stabilitätspakt zwischen Bund, Ländern und Gemeinden ergeben, großen finanziellen Herausforderungen gegenüber.

Gerade hinsichtlich der getreuen Darstellung der wirtschaftlichen Lage einer Gebietskörperschaft und daraus resultierend die mögliche Vergleichbarkeit untereinander, würde für eine Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens sprechen und zur Ausverhandlung eines fairen und ausgewogenen Finanzausgleiches unter den Gebietskörperschaften einen positiven Beitrag leisten.

⁹³ vgl. Neuhold, 2013, Internetabfrage v. 06.05.2013
<http://derstandard.at/1356426608517/Finanzskandal-Salzburg-findet-verschollene-Millionen>

Für die künftigen Jahre sind die aktuellen Prognosen in Hinblick auf eine positive Entwicklung des Steueraufkommens und damit verbunden die Erhöhung der Einnahmenseite in den Haushalten des Bundes, der Länder und Gemeinden eher vorsichtig. Ein Anstieg der Ausgaben, sei es beispielsweise im Personalbereich, in den Angelegenheiten des Sozial- und Gesundheitswesens sowie der Bildung, steht jedoch außer Frage. Eine Vorausschau auf diese Entwicklungen ist schwer, jedoch unumgänglich für die realistische Betrachtung und mittelfristige Ausrichtung der öffentlichen Haushalte.⁹⁴

6.1. Gegenwärtige finanzielle Herausforderungen

Zum aktuellen Zeitpunkt stehen den öffentlichen Gebietskörperschaften Herausforderungen dahingehend gegenüber, als dass die weltweite Wirtschaftskrise in den letzten Jahren einen Rückgang bzw. eine Stagnation der Steuereinnahmen mit sich brachte. Da die Länder und Gemeinden nur sehr eingeschränkt eine Erhöhung ihrer Steuereinnahmen beeinflussen können - die Kompetenz der Erhebung von Steuern obliegt nämlich hauptsächlich dem Bund - wurde die finanzielle Situation auf Landes- und Gemeindeebene immer angespannter. Der Finanzausgleich zwischen den Gebietskörperschaften wurde daher dahingehend geändert, als dass die Länder und Gemeinden im Rahmen der Verteilung der Bundesabgabenertragsanteile in den Jahren 2008 bis 2010 eine Aufstockung ihrer Anteile zugesichert bekommen haben. Desweiteren war ab 2011 eine weitere finanzielle Aufwertung von Kommunen bis 10.000 Einwohner vorgesehen.⁹⁵ Mit diesen Maßnahmen konnte ein schwerwiegender finanzieller Engpass in den Haushalten der Länder und Gemeinden abgewendet werden.

Jedoch war zu diesem Zeitpunkt auch klar, dass der verfügbare finanzielle Handlungsspielraum des Bundes begrenzt ist. Die Gebietskörperschaften verpflichteten sich daher zu neuen Zielsetzungen im Rahmen des österreichischen Stabilitätspak-

⁹⁴ vgl. Köfel/Maimer, 2010, S. 7

⁹⁵ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Die wichtigsten Änderungen im Finanzausgleich ab 2008, Wien 2013, Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungenzu_658/Diewichtigstennederu_7601/_start.htm

tes, welche unter anderem durch Maßnahmen wie der Einführung einer Schuldentilgungsquote und einer Ausgabenbremse verwirklicht werden sollen.⁹⁶

6.1.1. Finanzausgleich und Stabilitätspakt

Alle 4 Jahre wird durch Vertreter des Bundes, der Länder und der Gemeinden ein Finanzausgleich ausgehandelt. Hierbei wird sowohl die Verteilung der österreichweiten Steuereinnahmen, als auch die Verantwortung der Kostentragung für Aufwendungen der Gebietskörperschaften geregelt. Grundsätzlich ist der Bund, das Land und die Gemeinde zur Tragung ihrer eigenen Kosten verpflichtet, jedoch obliegt dem Bund das Recht, nach § 2 des Finanz-Verfassungsgesetz 1948 (F-VG) Kosten an Gebietskörperschaften zu übertragen, welche nicht unmittelbar für die Verursachung der selbigen verantwortlich sind.⁹⁷

In den letzten Jahrzehnten hat es sich zwischen den Vertragspartnern, bestehend aus dem Finanzministerium für den Bund, den Landeshauptleuten und deren Referenten für die Länder sowie dem Österreichischen Städte- und Gemeindebund für die Kommunen jedoch eingebürgert, den Finanzausgleich einvernehmlich zu beschließen.

Der aktuell in Rechtskraft stehende Finanzausgleich aus dem Jahr 2008 war ursprünglich bis 2013 befristet. Dieser wurde aufgrund der weltweiten Wirtschafts- und Finanzkrise sowie den daraus zu erwartenden schwierigen Verhandlungen bereits vorab bis 2014 verlängert. Im Rahmen des Finanzausgleiches wird auch ein sogenannter Stabilitätspakt zwischen den Gebietskörperschaften geschlossen. Dieser soll die Begrenzung des österreichweiten Haushaltsdefizites ermöglichen und gleichzeitig vertraglich festhalten, in welcher Form der Bund, die Länder und die Gemeinden zur Erreichung dieser Defizit-Ziele beizutragen haben.⁹⁸

Als Ziel im Rahmen des Stabilitätspaktes 2012 - der übrigens unbefristet gelten soll - hat sich Österreich die Erreichung eines Null-Defizites bis zum Jahr 2016 gesetzt.

⁹⁶ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungenzu_658/sterreichischerStab_700/

⁹⁷ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 10.05.2013, <http://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10003819/F-VG%201948%2c%20Fassung%20vom%2010.05.2013.pdf>

⁹⁸ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungenzu_658/Diewichtigstennderu_7601/_start.htm

Dies soll durch eine schrittweise Reduktion des Defizites in den Jahren 2012 bis 2016 erreicht werden.⁹⁹

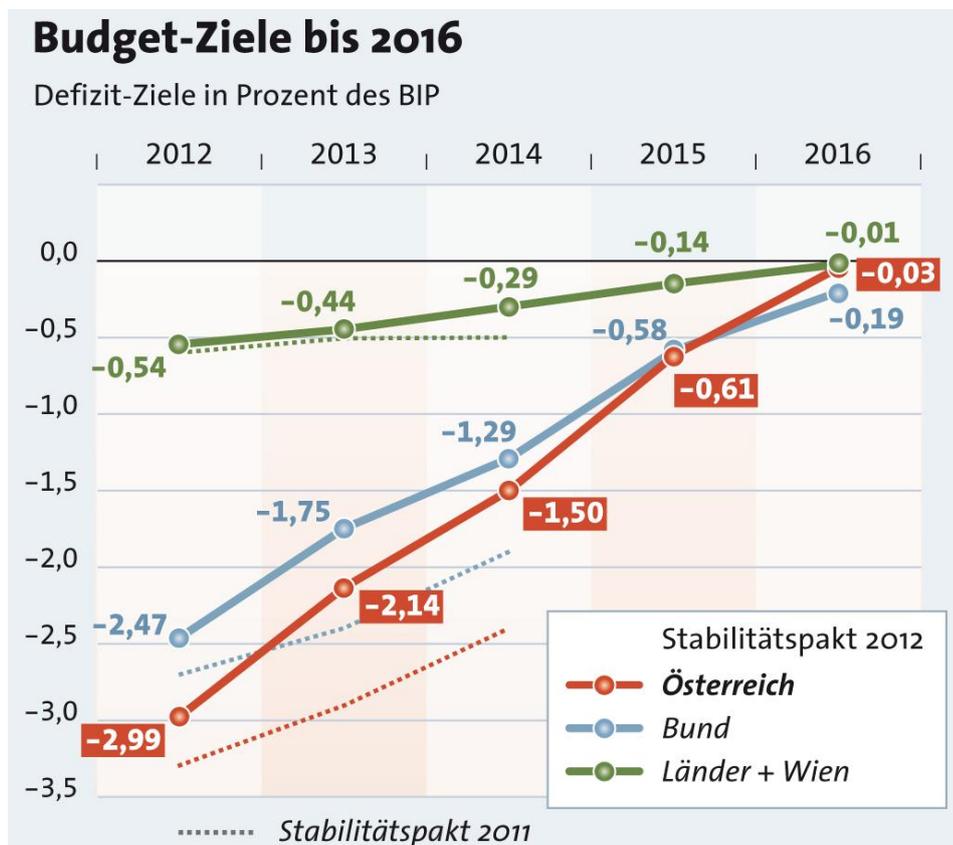


Abbildung 12 – Budget-Ziele bis 2016, Bundesministerium für Finanzen (BMF), Österreichischer Stabilitätspakt 2011 und 2012, Wien 2013, Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungen zu_658/sterreichischerStab_700/

Die Abbildung 12 verschafft einen Überblick über das Vorhaben der Reduktion des Staatsdefizites in den nächsten Jahren. Die Ziele des Stabilitätspaktes müssen als sehr ambitioniert betrachtet werden, wenn man an die gegenwärtige jährliche Neuverschuldung des Bundes und der Länder denkt. In Anbetracht dessen können im Nachhinein die Verpflichtungen zum Stabilitätspakt 2001 als illusorisch gesehen werden. So wurde dem Bund ein jährliches Defizit in Höhe von 0,75 % des BIP zuerkannt und die Länder hätten bereits damals einen durchschnittlichen Haushaltsüberschuss in Höhe von 0,75 % erreichen sollen.¹⁰⁰ Die Gemeinden waren bereits zu einem ausgeglichenen Haushalt im Rahmen des Stabilitätspaktes verpflichtet.

Ab dem Jahr 2017 haben die Haushalte der Gebietskörperschaften grundsätzlich ausgeglichen zu sein bzw. einen Überschuss auszuweisen. Dieses Ziel ist auch dann

⁹⁹ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungen zu_658/sterreichischerStab_700/
¹⁰⁰ vgl. Meditz, 2002, S. 38-39

als erfüllt zu betrachten, wenn gesamtstaatlich ein Negativ-Saldo von 0,45 % des BIP erreicht wird.¹⁰¹

Heruntergebrochen auf die Situation der österreichischen Kommunen muss erwähnt werden, dass die Erreichung eines Null-Defizites in den nächsten Jahren mit erheblichen Herausforderungen verbunden sein wird. Da mit Mehreinnahmen aus Steuern über den Finanzausgleich, mit welchen die ständig steigenden Kosten in allen Verwaltungsbereichen der Gemeinden bedeckt werden könnten, nicht in entsprechender Höhe zu rechnen sein wird, bedarf es Maßnahmen wie beispielsweise einer Haushaltskonsolidierung um dieser Entwicklung Einhalt bieten zu können.

6.1.2. Ausgabenbremse und Schuldentilgungsquote

In den letzten Jahren war auf Kommunalebene eine Auslagerung der Investitionstätigkeiten in ausgegliederte Betriebe der Gemeinden zu erkennen. Dies hatte zur Folge, dass der Schuldenstand der Kommunen nicht mehr in jenem Ausmaß stieg, wie dies in den vorherigen Zeiträumen der Fall war. Im Gegenzug hatte diese Entwicklung jedoch Auswirkungen auf die Haftungsstände der Gemeinden, da diese als haftende Institutionen für ihre ausgegliederten wirtschaftlichen Einheiten im Fremdfinanzierungsfall geradzustehen hatten. Dies ist auch der Grund, warum gerade auf Gemeindeebene aktuell neben den obligatorischen Schuldennachweisen in den Rechnungswerken der Gemeinden großes Augenmerk auf die lückenlose Erfassung von Haftungsverpflichtungen der Gemeinden gelegt wird.

Im Rahmen des Stabilitätspaktes 2012 wurden zusätzlich zu den bereits seit Jahren bekannten Haftungsobergrenzen und dem Maastricht-Defizit Maßnahmen festgelegt, welche die Eindämmung der Schulden bei den öffentlichen Gebietskörperschaften und somit auch bei den Kommunen unterstützen sollen. Die sogenannte Ausgabenbremse soll das jährliche Anwachsen der Ausgaben auf ein Maß beschränken, das mit dem Anstieg des Potenzialwachstumes - dies entspricht dem Zuwachs des BIP bei Vollausslastung der Produktionskapazitäten¹⁰² - korrespondiert. Der Bedarf an einer solchen Ausgabenbremse kann durch die folgenden Zahlen veranschaulicht werden.

¹⁰¹ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungen_zu_658/sterreichischerStab_700/

¹⁰² vgl. Finanz-Lexikon.de, Online-Lexikon, 2013, Internetabfrage v. 16.05.2013, http://www.finanzlexikon.de/potentialwachstum_4448.html#

In den vergangenen 5 Jahren stiegen die laufenden Ausgaben durchschnittlich um 3,4 %, das Potentialwachstum lag jedoch nur bei 2 %.¹⁰³ Es erfolgte somit ein überdimensionaler Anstieg auf der Ausgabenseite der Kommunen im Vergleich zum tatsächlichen Zuwachs des Bruttoinlandproduktes. Der finanzielle Handlungsspielraum der Gemeinden wurde somit weiter eingeschränkt.

Ein weiterer Schritt umfasst die Einführung einer Schuldentilgungsquote. Diese verfolgt das Ziel, die öffentlichen Schulden des Bundes, der Länder und Gemeinden zu limitieren und jährlich um ein Zwanzigstel zu senken um schlussendlich ein Schuldenausmaß von 60 Prozent des BIP zu erreichen. Kritisch muss bei dieser Herangehensweise betrachtet werden, dass die Schulden der öffentlichen Hand als Ganzes gesehen werden. Es müssen somit der Bund, die Länder und die Gemeinden einen Beitrag zur Reduktion der Schulden leisten und dies auch trotz der gegenwärtigen Sachlage, dass die Gemeinden lediglich über 2 % der öffentlichen Schulden verfügen.¹⁰⁴

Durch diese ausgewählten Mechanismen des Stabilitätspaktes - ausverhandelt zwischen den Gebietskörperschaften - wurden Rahmenbedingungen geschaffen, die zu einer Erholung der Entwicklung der öffentlichen Defizite und zur Senkung der öffentlichen Schulden beitragen können.

6.2. Gemeinde-Finanzprognose

Neben den aktuellen Herausforderungen für die Gemeinden, die zur Bewältigung der Folgen der weltweiten Wirtschafts- und Finanzkrise allgegenwärtig sind, darf auch in Zukunft die Entwicklung der Kommunalfinanzen nicht außer Acht gelassen werden. Aus stagnierenden Einnahmen und ständig steigenden Ausgaben resultieren immer enger werdende finanzielle Spielräume in den Budgets der öffentlichen Hand. Deshalb sind seitens der Entscheidungsträger der Gebietskörperschaften Schritte zu setzen, die diesen Entwicklungen entgegenwirken. Mögliche Lösungsansätze in dieser Problematik könnten Maßnahmen hinsichtlich einer Haushaltskonsolidierung sowie Optimierungen in den Verwaltungen sein. Hier ist besonders an Zusammenlegungen von Infrastruktureinrichtungen wie Bau- und Recyclinghöfen, Seniorenheimen, Feuerwehren über Gemeindegrenzen hinweg zu denken. Weiters könnten gesetzliche

¹⁰³ vgl. Biwald, 2012, S. 10

¹⁰⁴ vgl. Biwald, 2012, S. 11

Rahmenbedingungen geschaffen werden, die es den Kommunen ermöglicht, zusätzliche Einnahmen zu lukrieren. In wirtschaftlich prekären Zeiten muss sogar daran gedacht werden, Investitionen zu kürzen, Privatisierungen vorzunehmen bzw. Vermögen zu veräußern.¹⁰⁵

Folgend wird auf die prognostizierte Entwicklung des Überschusses der laufenden Gebarung sowie auf die dramatische Entwicklungen bei den Transferzahlungen an Träger öffentlichen Rechts eingegangen. Angesichts der Entwicklung dahingehend, dass die finanziellen Handlungsspielräume immer enger werden, sind Maßnahmen hinsichtlich der Konsolidierung der Haushalte unumgänglich.

6.2.1. Überschuss der laufenden Gebarung

Die Überschüsse der laufenden Gebarung in den Kommunen hatten in den letzten Jahren einen drastischen Rückgang zu verzeichnen. Grund dafür sind die Auswirkungen der weltweiten Wirtschafts- und Finanzkrise, die die Einnahmen der Kommunen stagnieren bzw. gar zurückgehen ließen. Die Ausgaben stiegen jedoch auch in diesen Jahren und so musste in den Haushalten der Gemeinden eine Verringerung der verfügbaren finanziellen Mittel aus der laufenden Gebarung festgestellt werden. Daher verringerte sich der Saldo im Jahr 2009 wie in Abbildung 13 ersichtlich rapide und auch im Jahr 2010 erfolgte nur eine leichte Erholung.¹⁰⁶

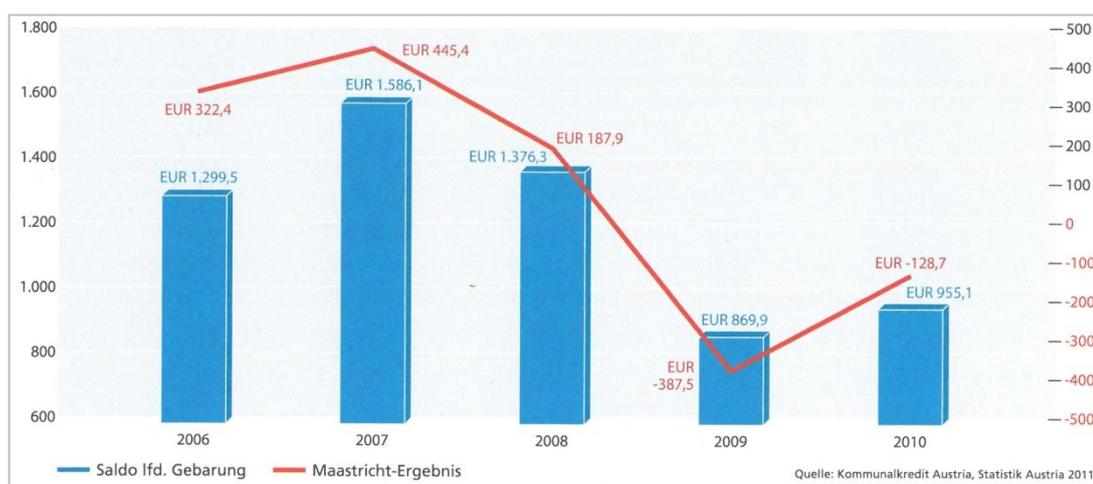


Abbildung 13 – Saldo der laufenden Gebarung und Maastricht-Ergebnis, Kommunalkredit Austria AG, Gemeindefinanzbericht 2011, Zur wirtschaftlichen Situation der Gemeinden, Wien 2011, Seite 17

¹⁰⁵ vgl. Biwald, 2006, S. 2-3

¹⁰⁶ vgl. Meister/Nedyalkov/Lavicka/Schimpel/Schöll, 2011, S 16-17

Betrachtet man die Entwicklung der Einnahmenseite nach den Jahren 2010, so kann man für das Jahr 2012 feststellen, dass der Wert des Saldos der laufenden Gebarung wieder das Niveau aus dem Jahr 2007 erreicht hat. Jedoch ist hier festzuhalten, dass der inflationsbereinigte Wert für das Jahr 2012 um 12,2 % geringer ist als noch im Jahr 2007.¹⁰⁷

Mit dem Ergebnis aus dem Saldo der laufenden Gebarung bedienen Gemeinden unter anderem ihre Investitionsprojekte. Durch die Verringerung dieses Saldos konnte österreichweit in den Jahren 2009 bis 2011 ein erheblicher Rückgang der Investitionsmaßnahmen durch die Kommunen festgestellt werden. Im Umkehrschluss trug dies selbstverständlich zu einer negativen Entwicklung des Steueraufkommens, sei es in Form der Umsatzsteuer, der Körperschaftssteuern oder der Kommunalsteuern bei, was dazu führte, dass sich der unter den Gebietskörperschaften zu verteilende Steuerkuchen verringerte und die Einnahmen für die Kommunen über den Finanzausgleich stagnierten. Die Gefahr, dass sich die öffentliche Hand zu Tode spart, wurde jedoch erkannt und im Rahmen des Finanzausgleiches in Form einer Stärkung der Kommunen durch die Zuweisung zusätzlicher Bundesabgabenertragsanteile beseitigt.¹⁰⁸ Zur Stabilisierung des Saldos und zur Sicherung der wirtschaftlichen und finanziellen Handlungsfähigkeit einer Kommune sind künftig Konsolidierungsmaßnahmen unumgänglich.

6.2.2. Transferzahlungen an Träger öffentlichen Rechts

Ein weiterer wichtiger Aspekt in der Betrachtung der Entwicklung der kommunalen Haushalte sind die rapide steigenden Transferzahlungen an Träger öffentlichen Rechts. Die Gemeinden sind verpflichtet sich nach gewissen gesetzlich festgelegten Anteilsschlüsseln an der Bedienung der Kosten-Fonds für Krankenanstalten, Sozialhilfe, Behindertenhilfe und Beiträgen zur Jugendwohlfahrt zu beteiligen. In den letzten Jahren war eine Kostenexplosion im Gesundheits- und Sozialwesen zu verzeichnen. Dies führte zu einer Erhöhung der Transferzahlungen von jährlich 6,5 %.¹⁰⁹ Die folgende Abbildung 14 zeigt die außergewöhnliche Entwicklung der laufenden Transfer-

¹⁰⁷ vgl. Biwald, 2013, S. 14

¹⁰⁸ vgl. Bundesministerium für Finanzen (BMF), Internetabfrage v. 10.05.2013, http://www.bmf.gv.at/Budget/BesondereBudgetthemen/Finanzbeziehungenzu_658/Diewichtigstennderu_7601/_start.htm

¹⁰⁹ vgl. Biwald, 2012, S. 11

zahlungen an TdÖR im Vergleich mit der Zunahme von laufenden Ausgaben bzw. Einnahmen aus Ertragsanteilen und eigenen Steuern.

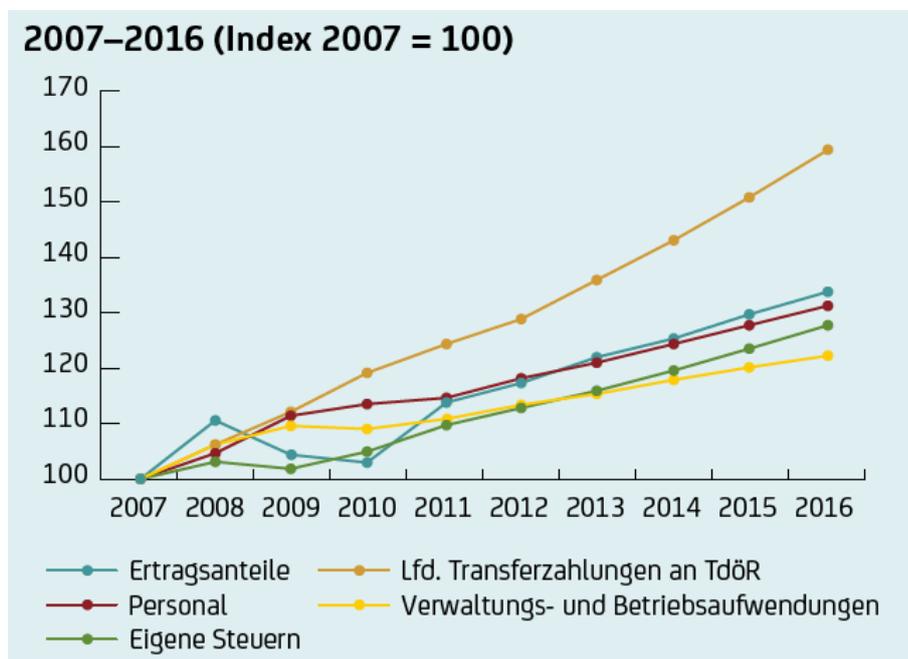


Abbildung 14 – Zentrale Einnahmen- und Ausgabengrößen der Gemeinden, Planen mit der Schuldenbremse, UniCredit Bank Austria GmbH, Vortragsskriptum zum Bank Austria Kommunal Forum 2012, Wien 2012

Für die Jahre bis 2016 ist mit einem weiteren Anstieg der Transfers im Ausmaß von 5,5 % pro Jahr zu rechnen.¹¹⁰

6.2.3. Haushaltskonsolidierung

Um die Bedienung jener Kosten, welche für die Gemeinden ohne eine Änderung der rechtlichen Rahmenbedingungen nicht zu beeinflussen sind, aus dem laufenden Haushalt weiterhin gewährleisten zu können, sind in den Kommunen Maßnahmen zur Konsolidierung der Haushalte zu treffen. In den letzten Jahren war nämlich aufgrund der anhaltenden Finanz- und Wirtschaftskrise ein Trend zu erkennen, dass in zahlreichen Gemeinden die laufenden Ausgaben durch die laufenden Einnahmen nicht mehr bedeckt werden können. Die Entwicklung der laufenden Einnahmen und Ausgaben (in Mrd. €) wird durch die Abbildung 15 veranschaulicht.

¹¹⁰ vgl. Biwald, 2013, S. 15

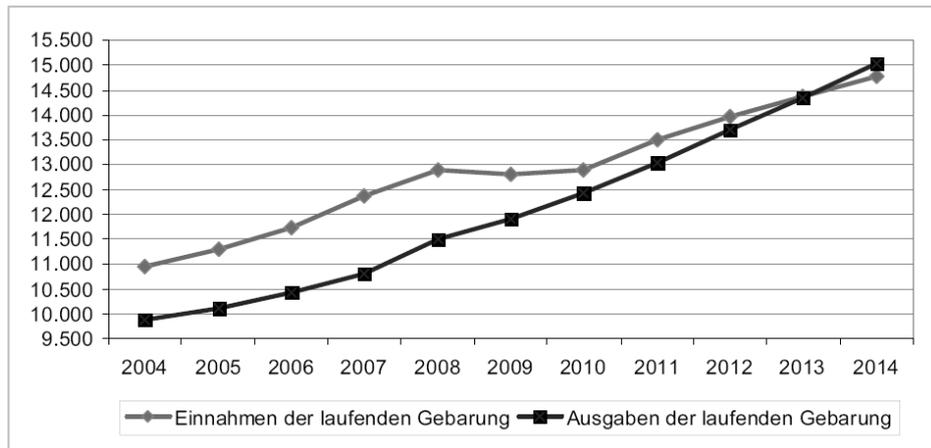


Abbildung 15 – Entwicklung der laufenden Gebarung der Gemeinden, RFG Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden, Haushaltskonsolidierung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten, 05/2011, Seite 9

Betrachtet man jene Gemeinden, welche ihre Haushalte nicht mehr ausgleichen können und somit auf finanzielle Unterstützung seitens ihrer Landesverwaltungen angewiesen sind, ist zu erkennen, dass die Anzahl der sogenannten Abgangsgemeinden von 976 im Jahr 2005 auf 1.642 im Jahr 2009 gestiegen ist.¹¹¹ Ziel der Konsolidierung der öffentlichen Haushalte muss somit die Erarbeitung von finanziellen Ansatzpunkten sein, deren Verwirklichung zu Kosteneinsparungen und zur Reduktion der laufenden Belastungen in den Kommunalfinanzen führt. Anzustreben ist der Ausgleich der Gemeindehaushalte und in weiterer Folge die Reduktion der öffentlichen Verschuldung.

Mögliche Ansatzpunkte welche zu Konsolidierungserfolge führen, können beispielsweise in Maßnahmen wie

- Investitions- und Finanzierungsoptimierung
- Vertragsmanagement
- Ausschöpfen von Einnahmepotentiale
- Ausgabenkürzungen
- Interne Leistungsverrechnung
- Interkommunale Zusammenarbeit
- Um- und Ausgliederungen
- Anpassen von Leistungsstandards
- Vermögensveräußerungen
- Prozessoptimierungen

¹¹¹ vgl. Breuss/Pilz/Pletzl/Pölzl/Strohriegl/Teuschler, 2011, S. 7

- Controlling
- Kosten- und Leistungsrechnung

gefunden werden.¹¹² Für eine erfolgreiche Verwirklichung bedarf es einer genauen Analyse der finanziellen Ausgangssituation, der Festlegung von Zielparametern sowie dem Erkennen von Konsolidierungspotentialen. Essentiell für den Erfolg einer Haushaltskonsolidierung ist die konsequente Umsetzung der auferlegten Maßnahmen und die Identifikation der beteiligten Personen - sowohl auf politischer Ebene als auch im Verwaltungsbereich - mit den gesetzten Konsolidierungszielen und dem Weg, über welchen diese erreicht werden sollen.¹¹³

So sehr auch Leistungskürzungen und Steuererhöhungen als negativ betrachtet werden, wird in der Bevölkerung aktives Handeln von Personen, die in Reformprozessen involviert sind, stärker honoriert als passives, abwartendes Verhalten.¹¹⁴ Somit kann Kritikern, welche die Umsetzung einer Konsolidierung aufgrund mangelnder Akzeptanz als unmöglich erachten, entgegengehalten werden, dass dem Bürger eine aktive Optimierung der Kommunalfinanzen lieber ist, als eine Situation, in welcher der Gemeinde aufgrund unzureichender Entscheidungen der finanzielle Handlungsspielraum genommen wird.

6.2.4. Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens

Um den künftigen Anforderungen, welche durch die beschriebenen Herausforderungen für die kommunalen Haushalte entstehen werden, gerecht zu werden, bedarf es einer Modernisierung der Buchhaltungssystematik. Die für jede Gemeinde über kurz oder lang anstehende Haushaltskonsolidierung benötigt ein Rechenwerk, das eine getreue Darstellung der finanziellen Lage einer Kommune gewährleistet. Ebenso muss dieses die finanzielle Miteinbeziehung von ausgegliederten Einheiten in den Finanzhaushalt der Gemeinde ermöglichen. Eine solche Darstellung ist derzeit im Rahmen der kameralen Buchführung nicht möglich. Derzeit steht ein Modell, das sich an doppische Grundsätze anlehnt und eine erweiterte Kameralistik zur Diskussion.

¹¹² vgl. Biwald, 2006, S. 2-3

¹¹³ vgl. Breuss/Pilz/Pletzl/Pözl/Strohriegl/Teuschler, 2011, S. 23

¹¹⁴ vgl. Pilz/Pözl, 2012, S. 4

So wie der Bund mit 1. Jänner 2013 im Rahmen der 2. Etappe der Haushaltsrechtsreform die Umstellung seiner Buchführung auf ein doppisches System vollzogen hat und auch einige Landesverwaltungen dies mittelfristig ins Auge fassen, wird es auch für österreichische Kommunen unumgänglich sein, sich diesen Entwicklungen zu stellen.

Außer Frage steht jedoch die Tatsache, dass eine solche Umstellung nicht von heute auf morgen vollzogen werden kann. Erst muss die Vorbereitungsphase eingeleitet werden, ein Konsens zwischen den gesetzgebenden Institutionen und den vollziehenden Organen erzielt werden und eine genaue Struktur des Buchhaltungssystems erarbeitet werden, welche den Anforderungen im Finanzbereich der Kommunen gerecht wird.

6.2.4.1. Rechtliche Rahmenbedingungen

Um eine Modernisierung des kommunalen Rechnungswesens veranlassen zu können, sind im Vorfeld die rechtlichen Rahmenbedingungen hierfür zu schaffen. Aktuell unterliegt die Haushaltsführung der Gemeinden hauptsächlich der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung. Eine Änderung dieses Bundesgesetzes bedarf jedoch ausdrücklich einer Zustimmung der Länder und Gemeinden.¹¹⁵ Desweiteren könnte eine Adaptierung des kommunalen Rechnungswesens verfassungsrechtliche Konsequenzen mit sich bringen, da Gemeinden in Österreich über Rechte der Selbstverwaltung und Autonomie verfügen.

Im Verfassungsrecht wird dies in den Artikeln 115 bis 120 des Österreichischen Bundes-Verfassungsgesetzes geregelt. So räumt der Art. 115 den Gemeinden das Recht auf Selbstverwaltung ein bzw. der Art. 116 eine Ermächtigung, welche Angelegenheiten der Vermögensverwaltung und der Haushaltsführung beinhaltet. Weiters sieht das Gesetz in Artikel 118 Abs. 4 vor, dass Gemeinden in Angelegenheiten des eigenen Wirkungsbereiches im Rahmen der Gesetze und Verordnungen des Bundes und des Landes in eigener Verantwortung frei von Weisungen sind.¹¹⁶ Das Recht der

¹¹⁵ vgl. Klug, 2010, S. 125

¹¹⁶ vgl. Bundeskanzleramt Österreich, RIS - Rechtsinformationssystem, Internetabfrage v. 24.05.2013, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung/Bundesnormen/10000138/B-VG%2c%20Fassung%20vom%2024.05.2013.pdf?FassungVom=2013-05-24>, S. 45-50

Selbstverwaltung und der selbstständigen Haushaltsführung wird auch in der Salzburger Gemeindeordnung 1994 im § 1 Abs. 1 und 2 bekräftigt.¹¹⁷

Der Umstand, dass der Bund ohne Einbeziehung der Länder und der Gemeinden die Adaptierung seines Buchhaltungssystems vollzog, lässt erahnen, wie schwierig sich die künftigen Verhandlungen zwischen den Gebietskörperschaften und der Gesetzgebung hinsichtlich der Schaffung der rechtlichen Rahmenbedingungen für eine Umstellung gestalten werden.

6.2.4.2. Mögliche Einführung einer doppelten Buchhaltung

Seit Jahren befassen sich die Gemeinden auf Ebene des österreichischen Städte- und Gemeindebundes mit einer möglichen Reform des kommunalen Haushaltswesens. Es wird dabei hauptsächlich an der Novellierung der VRV gearbeitet mit dem Ziel, für Gemeinden österreichweit ein homogenes System zu erarbeiten um Einzellösungen zu vermeiden und um eine Vergleichbarkeit der Kommunalhaushalte auch in Zukunft gewährleisten zu können. Dabei orientieren sich die Initiatoren sehr stark an den Reformansätzen auf Bundesebene und den Entwicklungen und Erfahrungen in Deutschland und der Schweiz.¹¹⁸

Ein möglicher Ansatzpunkt ist die Umsetzung einer „Drei-Komponenten-Rechnung“, welche auf doppischen Grundsätzen aufbaut. Diese vereint die Merkmale einer Ergebnisrechnung, einer Finanzrechnung und einer Bilanz in einem Rechenwerk.

Als Basismodul wird hierbei eine Vermögensrechnung in Form einer Bilanz angesehen. Diese umfasst eine Aktiv- und eine Passiv-Seite. In der Aktiva wird das Vermögen – sprich die Mittelverwendung – erfasst. In der Passiva, auch Mittelherkunft genannt, wird die Bedienung des Vermögens über Eigen- bzw. Fremdkapital dargestellt. In Form dieser Systematik kann erstmals der Ressourcenverbrauch durch einen Vermögensvergleich ermittelt werden. Eine Verringerung des Vermögens stellt eine Eigenkapitalminderung, eine Vermögensvermehrung eine Erhöhung des Eigenkapitals einer Kommune dar.¹¹⁹

¹¹⁷ vgl. Faber/Leitner, 2010, S. 253

¹¹⁸ vgl. Klug, 2010, S. 49

¹¹⁹ vgl. Budäus/Hilgers, 2009, S. 7

Die weiteren Module sind eine Finanzrechnung und eine Ergebnisrechnung. Die Finanzrechnung erfasst alle zahlungswirksamen Einzahlungen und Auszahlungen und ist somit mit dem kameralen Rechnungsstil vergleichbar. Sie ermittelt somit die Veränderung der Finanzmittel und fließt über diese in die Bilanz auf der Aktivseite ein.

Die Ergebnisrechnung errechnet einen Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag und beinhaltet die Erfassung sämtlicher erfolgswirksamen Erträge und Aufwendungen. Diese Rechnung ermöglicht somit die Darstellung des tatsächlichen Ressourcenverbrauchs und trägt in Form der Verbuchung eines GuV-Kontos zur Verringerung bzw. Erhöhung des Eigenkapitals in der Bilanz bei.¹²⁰

Die Einführung eines Rechnungsmodelles nach doppischen Grundsätzen ermöglicht daher erstmalig auch die Verwirklichung einer Kosten- und Leistungsrechnung auf kommunaler Ebene. Die Erfassung des Ressourcenverbrauches verbunden mit einer Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung kann essentiell zur Bewältigung der Herausforderungen, den Gemeinden in ihrer aktuellen Situation gegenüber stehen, beitragen. Diese Form des kommunalen Haushaltswesens kann Daten liefern um Haushaltskonsolidierungsmaßnahmen einzuleiten und zu verwirklichen.

Die Erfassung der buchhalterischen Geschäftsfälle wird voraussichtlich durch ein EDV-System erfolgen, das Buchungsvorgänge parallel in der Finanz- und Ergebnisrechnung erfasst. Der Geschäftsfall wird wie beschrieben in der „kameralen“ Finanzrechnung hinsichtlich seines Einflusses auf die Veränderung der liquiden Mittel erfasst, in die „doppische“ Ergebnisrechnung wird dieser durchgebucht und um wenige rein doppische Buchungsfälle wie beispielsweise Abschreibung, Rückstellungen und Periodenabgrenzungen ergänzt.¹²¹ Es kann davon ausgegangen werden, dass 95 % aller Geschäftsfälle in Zukunft in der selben Form abgewickelt werden können wie bisher, lediglich 5 % der Fälle werden reine Doppik-Buchungen darstellen.¹²²

Die Drei-Komponenten-Rechnung erfüllt hauptsächlich den Aspekt der betriebswirtschaftlichen Betrachtungsweise einer wirtschaftlichen Einheit und bildet somit in gewisser Weise eine andere Zugangsweise hinsichtlich der Haushaltsführung einer

¹²⁰ vgl. Landratsamt des Landkreis Ostallgäu, Internetabfrage v. 26.05.2013

<http://www.lra-ostallgaeu.de/fileadmin/finanzen/Doppik/Doppik-Haushalt-Struktur.pdf>, S. 33

¹²¹ vgl. Abler, 2013, S. 22

¹²² vgl. Struckl, 2013, S. 22

Kommune, die bislang hauptsächlich das Wesen der Kontrolle der Veranschlagung mit dem Haushaltsvollzug verfolgt hat.¹²³

6.2.4.3. Reform der Kameralistik

Eine weitere mögliche Form der Reform des öffentlichen Haushaltswesens ist die Erweiterung der Kameralistik. Dieser Reformgedanke wird hauptsächlich durch den österreichischen Städte- und Gemeindebund vertreten. Dieser Ansatz findet deshalb großen Zuspruch, da vor allem kleine Kommunen den Aufwand der Führung einer doppelten Buchhaltung fürchten. Die dafür erforderlichen Personalressourcen und das betriebswirtschaftliche Know-How sind hierfür nach Ansicht der Doppik-Kritiker in den Kommunen nicht vorhanden.

Die Vertreter des Städte- und Gemeindebundes vertreten die Ansicht, dass eine erweiterte Kameralistik, welche finanz-, betriebs- und gesamtwirtschaftliche Ansprüche erfüllt, die praktikabelste und einfachste Lösung für die Reform der Kommunalhaushalte darstellt.¹²⁴ Bei einer erweiterten Kameralistik wird vom Grundgedanken einer kameralen Buchführung nicht abgegangen. Diese wird lediglich um Merkmale erweitert, welche zu einer besseren Darstellung der Kommunalfinanzen führen. Dies erfolgt in Form von Neben- bzw. Hilfsrechnungen. Zusätzlich zur bestehenden Einnahmen- und Ausgabenrechnung wird eine Kosten- und Leistungsrechnung geführt, die neben dem Nachweis des Geldverbrauchs auch die Ermittlung des Ressourcenverbrauchs ermöglicht.¹²⁵ Über die beinhalteten Merkmale bzw. das Ausmaß der Nebenrechnungen in einer erweiterter Kameralistik gibt es aktuell keine einheitlichen Vorgaben.

Jedoch wurde seitens der KDZ Managementberatungs- und WeiterbildungsGmbH ein Konzept erstellt, das über die Anpassung der Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung eine Modernisierung der Haushalte ermöglichen soll. Dieses Konzept umfasst die Punkte

- Wirkungs- und Leistungsorientierung
- Lockerung der Budgetprinzipien
- Übergang zur dezentralen Fach-, Finanz- und Ressourcenverantwortung

¹²³ vgl. Klug, 2010, S. 62

¹²⁴ vgl. Häupl/Mödlhammer, 2010, S. 5

¹²⁵ vgl. Budäus/Hilgers, 2009, S. 6

- Mittelfristige Finanz- und Investitionsplanung
- Aufbau einer Vermögensrechnung
- Vereinfachung der Gliederung der Ansätze und Posten
- Freistellen der Gliederung der Haushalte in ordentlichen und außerordentlichen Haushalt
- Aufbau eines Beteiligungsmanagements
- Produkt- und Kontraktmanagement mit interner Leistungsverrechnung

und soll zur Reform der Kameralistik und somit zur Weiterentwicklung des kommunalen Haushaltsrechts beitragen.¹²⁶

Die oberösterreichische Landeshauptstadt Linz führt beispielsweise seit den 1940er-Jahren eine Buchführung nach kameralen Grundsätzen, erweitert um eine Kosten- und Leistungsrechnung bzw. eine Vermögensrechnung. Rechtliche Grundlage hierzu bildet die VRV und deren vorangegangene Richtlinien sowie eine städtische Haushaltsordnung. Laut Informationen der Stadtverwaltung Linz erfüllt dieses Rechnungswerk alle für finanzielle Entscheidungen notwendigen Merkmale.¹²⁷

¹²⁶ vgl. Klug, 2010, S. 49-50

¹²⁷ vgl. Klug, 2010, S. 63

7. Kritische Betrachtung der Einführung einer Doppik bzw. Reformierung der Kameralistik in der öffentlichen Verwaltung

Durch die beschriebenen unterschiedlichen Reform-Stände des Haushaltsrechts in Deutschland aber auch in Österreich lässt sich erahnen, wie schwierig sich die Umsetzung von Reformschritten, vor allem hinsichtlich einer Adaptierung des Buchhaltungssystems, darstellt. Widerstände gegen die Reformbemühungen sind sowohl auf Seiten der Politik als auch bei den Interessensvertretern der Kommunen zu erkennen. Diese Widerstände richten sich jedoch nicht gegen die Reform selbst - hier ist den verantwortlichen Personen sehr wohl klar, dass es Handlungsbedarf im Haushaltsrecht gibt – sondern es herrscht Uneinigkeit welche Systematik der Buchhaltung künftig auf Ebene der Kommunen zu verwenden sein soll.

Die schlussendliche Entscheidung wird voraussichtlich zwischen einer Doppik (Drei-Komponenten-Rechnung) und einer erweiterten Form der Kameralistik fallen. Die Bestrebungen auf Gemeindeebene sehen aktuell so aus, dass man sich österreichweit grundsätzlich auf ein einheitliches System einigen möchte. Dass sowohl die Doppik als auch die erweiterte Kameralistik Befürworter in ihren Reihen haben bzw. beide Systeme Vor- und Nachteile in Bezug auf ihre Verwendung in den Kommunen besitzen, steht außer Frage.

Die folgenden Punkte geben einen Überblick über die in der aktuellen Situation der Gemeinden auftretenden Kritikpunkte an den Systemen der Doppik und der erweiterten Kameralistik sowie besondere berücksichtigungswürdige Punkte, mit denen die Gemeinden im Rahmen der Umstellung des Haushaltswesens konfrontiert sein werden.

7.1. Kritik an der Einführung der doppelte Buchhaltung

Ein Hauptkritikpunkt an der Einführung einer doppelten Buchhaltung in der öffentlichen Verwaltung ist die Angst der Kommunen, aufgrund fehlender Personalressourcen mit den Anforderungen einer Doppik nicht zurecht zu kommen. Angesichts der Tatsache, dass das Kommunalsystem in Österreich zum Teil in äußerst kleinen Strukturen endet und daher zahlreiche Gemeinden über Verwaltungen verfügen, welche von einer einzelnen oder zwei Personen geführt werden, ist diese Kritik nicht außer

Acht zu lassen. Desweiteren verfügen die mit der Buchhaltung betrauten Personen oft nicht über das entsprechende Know-How zur Führung einer doppelten Buchhaltung.

In Deutschland sorgte die Entscheidung des Gemeinderates der Gemeinde Niederwerrn in Bayern für mediales Aufsehen, da dieser das Rückkehren von der doppelten Buchhaltung zur Kameralistik beschloss. Die Einführung der Doppik war bereits vollzogen, doch entschied man sich aufgrund des hohen Arbeitsaufwandes und dem Kosteneinsatz wieder zur bewährten Kameralistik zurückzukehren, welche im übrigen im Großteil von Bayern zum Einsatz kommt.¹²⁸

Seitens der Politik wird des öfteren bemängelt, dass die Merkmale einer doppelten Buchhaltung an den Anforderungen für die Finanzen einer Kommunalverwaltung vorbei gehen und überzogen sind. Der Nutzen aus einer Doppik für die Kommunen steht in keinem Verhältnis zu den Einführungskosten und den daraus resultierenden Folgekosten für die Gemeinden.

Befürworter der Kameralistik argumentieren auch dahingehend, dass die Doppik nicht der Weisheit letzter Schluss sei, da diese durch fehlerhafte Bewertungsmethoden die Finanzkrise im Jahr 2008 erst ermöglicht hat.¹²⁹ Man kann daraus resümieren, dass obwohl man mitunter der Kameralistik Mitschuld am Fehlwirtschaften in den öffentlichen Haushalten gibt, auch die Doppik nur bei entsprechender verantwortungsvoller Anwendung ein Mittel zum Erfolg sein kann.

Die Absicht der Gewinnerzielung stellt mitunter die größte Angriffsfläche der Doppik für ihre Gegner dar. Während die Privatwirtschaft Ziele am Markt verfolgt, stehen in den öffentlichen Haushalten die Erreichung der politischen und gesetzlich vorgegebenen Ziele im Mittelpunkt.¹³⁰

7.2. Kritik an einer Kameralistik-Reform

Die Kameralistik wird in der öffentlichen Verwaltung als bewährtes System angesehen. Für den Zweck der Budgetplanung, der Vollziehung und der laufenden Kontrolle

¹²⁸ vgl. Main Post, 18.12.2010

¹²⁹ vgl. Klug, 2010, S. 71

¹³⁰ vgl. Klug, 2010, S. 53

des Voranschlages erscheint sie als ausreichend. Jedoch waren die Haushalte der Kommunen in den letzten Jahren und Jahrzehnten mit herausfordernden Veränderungen konfrontiert, die eine Erweiterung der Kameralistik in Form von Nebenrechnungen erforderte.

Neben mittelfristigen Finanz- und Investitionsplanungen müssen aktuell Nebenrechnungen für Vermögen, Haftungen, Schulden und Querschnittsrechnungen erstellt werden, um die Erfüllung von Kriterien des Stabilitätspaktes, des Maastricht-Ergebnisses sowie des Haushaltsdefizites nachweisen zu können.

Die Existenz dieser zahlreichen Nebenrechnungen und die daraus resultierende Unübersichtlichkeit und Heterogenität des Rechenwerkes zählten wohl zu den Hauptkritikpunkten am System der Kameralistik. Von Befürwortern einer Reform der Kameralistik werden diese parallelen Rechnungskreise als kein großes Hindernis angesehen.

Angesichts der Herausforderungen, denen Kommunen gegenwärtig gegenüberstehen, stellt sich die Frage, ob es im Zuge einer Haushaltsrechtsreform nicht als sinnvoll erachtet wird, die Buchhaltungen der Gemeinden auf ein doppeltes System umzustellen. Eine Erweiterung der Kameralistik ist zwar möglich, ob diese jedoch die gewünschten Reformziele verwirklicht und somit alle gegenwärtigen Anforderungen an eine moderne Buchhaltung erfüllen kann, wird von vielen Kritikern bezweifelt.

7.3. Besondere Aspekte einer kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen-Reform

Unabhängig ob die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens die Einführung einer doppelten Buchhaltung oder einer erweiterten Kameralistik mit sich bringt, wird die Erfassung und Bewertung von Vermögen und Schulden eine zentrale Rolle in den kommunalen Rechenwerken bilden. Gerade die Erfassung von Gemeindevermögen ist in vielen Kommunen in der Vergangenheit sehr stiefmütterlich behandelt worden.

In den letzten Jahren wurden hinsichtlich der Erfassung von Schulden erhebliche Fortschritte gemacht. Auch eine Erfassung der Haftungen der Kommunen wurde aufgrund der geforderten Nachweise im Rahmen des Stabilitätspaktes in den letzten

Jahren forciert. Als wichtiger Bestandteil für die Schuldennachweise sind künftig auch die Haftungen und Schuldverpflichtungen von ausgegliederten Einheiten der Kommunen lückenlos zu dokumentieren.

Eine ganz besondere Herausforderung wird die Erfassung und die Bewertung des kommunalen Vermögens darstellen, da dieses die Grundlage der Aktiva in einer Eröffnungsbilanz – im Falle der Einführung einer Doppik – bilden würde. Zahlreiche Vermögensansätze wurden bereits nach doppischen Grundsätzen erfasst und bewertet. Diese umfassen beispielsweise die Ansätze in der Siedlungswasserwirtschaft der Kommunen und sind in § 16 Abs. 1 der VRV rechtlich bereits geregelt. Für Sachanlagevermögen, das keiner betriebsähnlichen Einheit der Gemeinde zugeordnet werden kann, waren bislang lediglich Bestandsnachweise zu führen.¹³¹ In Zukunft wird man nicht daran vorbei kommen, das gesamte Kommunalvermögen wertmäßig zu erfassen. Es sollte keine Schwierigkeit darstellen, Anlagevermögen zu bewerten, jedoch könnte es Diskussionsbedarf darüber geben, wie gemeindespezifisches Vermögen wie beispielsweise öffentliche Güter wertmäßig zu beurteilen sind.

Das öffentliche Gut hat die Eigenschaft, dass es sich im Privateigentum der Gebietskörperschaft befindet, jedoch durch den Gebrauch der Allgemeinheit beschränkt ist.¹³² In dem Rang eines öffentlichen Gutes können sich beispielsweise Straßen, Plätze oder Grundstücke befinden. Es ist vorauszusehen, dass es in der finanziellen Bewertung hier zu Problemen kommen kann, da Straßen hinsichtlich ihrer Nutzung starken Einschränkungen unterliegen und nicht wie unbebaute Grundstücke zu bewerten sind.

Im deutschen Bundesland Hamburg wurde beispielsweise ein an das deutsche HGB angelehntes Modell der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln umgesetzt. Dieses sieht spezielle Aktivierungsgrenzen vor und ermöglicht unter anderem die Erfassung von Straßen, Parkanlagen und Grünflächen über Sammelanlagen.¹³³ Dem österreichischen Gesetzgeber muss es hinsichtlich der Vermögensbewertung und –erfassung daher gelingen, neben den bewährten Grundsätzen der doppischen Buchhaltung in Bezug auf die Bewertungsgrundsätze, für spezifisches Kommunalvermögen gesonderte Bewertungs- und Erfassungsmerkmale zu schaffen.

¹³¹ vgl. Pilz, 2010, S. 77

¹³² vgl. Pilz, 2010, S. 81

¹³³ vgl. Seiwald/Essl, 2013, S. 151

Ein weiterer Aspekt in der Betrachtung der Kommunal финанzen liegt in ihrer Zielsetzung der Sicherung des Gemeinwohles der Bevölkerung und unterscheidet sich damit maßgeblich vom Ziel der Gewinnerzielung in der Privatwirtschaft. Aufgrund dieser Tatsache sprechen viele Kritiker der Doppik in der öffentlichen Verwaltung ihre Sinnhaftigkeit ab und befürworten eine Fortführung der Kameralistik.

Seitens der Interessensvertreter der Städte und Gemeinden besteht daher kein Handlungsbedarf, der ein Abgehen von der Kameralistik rechtfertigen würde. Vielmehr vertritt der Gemeinde- und Städtebund die Ansicht, dass eine erweiterte Kameralistik, die Anforderungen einer finanz-, betriebs- und gesamtwirtschaftlichen Betrachtungsweise erfüllt und auf die Bedürfnisse der Gemeinden abgestimmt ist, die beste Lösung für die Modernisierung der Buchhaltung der öffentlichen Verwaltungen darstellt.¹³⁴

Im öffentlichen Recht Österreichs findet sich kein Anzeichen, das eine Umstellung auf eine doppische Buchhaltung in den Kommunen fordert. Angesichts des vermutlich erheblichen Umstellungsaufwandes muss von den Initiatoren der Haushaltsrechtsreform für Gemeinden sehr genau abgewogen werden, in welcher Form eine Adaptierung der Buchhaltungen möglich ist. Ob dies künftig eine Doppik oder eine erweiterte Kameralistik sein wird, ist noch offen, jedoch soll ein gemeinsames, für alle Gemeinden verwirklichtbares System erarbeitet werden um das Ziel von transparenteren Haushalten und Dokumentationen, welche die wahre wirtschaftliche Lage einer Kommune wiedergeben können, zu erreichen.

¹³⁴ vgl. Häupl/Mödlhammer, 2010, S. 5

8. Zusammenfassung

Die Neugestaltung des Haushaltsrechtes auf Bundesebene stellt einen ersten Schritt in der viel diskutierten Verwaltungsreform in Österreich dar. Der Bund verwirklicht in zwei Etappen die Umsetzung von Reformpunkten, die maßgeblichen Einfluss auf seine Finanzwirtschaft hat bzw. haben wird. Die mittelfristige Ausrichtung der Haushaltsführung sowie die Einführung eines Globalbudgets und einer Wirkungsorientierung der finanziellen Maßnahmen im Rahmen der ersten Etappe wurde mit 1. Jänner 2013 um die Einführung einer doppischen Buchhaltung, welche die zweite Etappe darstellt, erweitert.

Bis zum 31.12.2012 erfolgte die Buchführung des Bundes in Form einer Kameralistik. Das kamerale System charakterisiert sich dadurch, dass es im Grunde auf einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung basiert und Liquiditätsflüsse dokumentiert, die im Rahmen eines Jahresvoranschlags geplant wurden und in weiterer Folge die Kontrolle der Einhaltung des Budgets ermöglicht. Aufgrund ihrer zahlreichen Nebenrechnungen versteht sich die Kameralistik jedoch als ein unzusammenhängendes Rechenwerk, das als intransparent gilt und die Dokumentation der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage einer Kommune nicht zur gänzlichen Zufriedenheit erfüllt. Die Doppik gilt indessen als ein Buchhaltungssystem, das sich in der Privatwirtschaft bewährt hat und auch für die öffentliche Verwaltung sämtliche Anforderungen an die Finanzwirtschaft zu erfüllen scheint. Durch die Einführung einer doppischen Dreikomponenten-Rechnung verwirklicht der Bund die Vereinigung einer Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung in einem System und profitiert dabei von Erfahrungen aus Deutschland, wo auf Länder- und Kommunalebene die Adaptierung der Finanzverwaltungen bereits größtenteils vollzogen wurde.

Parallel zu der Haushaltsrechtsreform sind die österreichischen Gebietskörperschaften jedoch auch mit anderen Herausforderungen konfrontiert, welche auf Problemen der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise beruhen. Eine hohe Verschuldung des öffentlichen Sektors, stagnierende Steuereinnahmen und ständig steigende Ausgaben fordern Bund, Länder und Gemeinden dahingehend, sich mit Konsolidierung und selbst auferlegten Stabilisierungsmechanismen sowie Schuldentilgungsquoten und Ausgabebremsen zu beschäftigen.

Der Notwendigkeit einer Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in den nächsten Jahren sind sich die Interessensvertretungen der Gemeinden bewusst. In welchem Umfang diese zu erfolgen hat und ob eine Doppik oder eine erweiterte Kameralistik hierfür die Basis bilden wird, ist noch nicht gänzlich ausverhandelt. Aktuell existiert noch keine Verpflichtung für die Kommunen von ihrem kameralem System abzuweichen, obwohl sich vereinzelt Länder und Gemeinden eigeninitiativ zu einer Parallelführung der Doppik neben der verpflichtenden Kameralistik entschieden haben. Die Vor- und Nachteile eines jeden Systems gehören abgewogen, jedoch zeigt die Praxis in Deutschland, dass beide Varianten auf Kommunalebene umsetzbar sind.

Die Doppik hat sich in der Privatwirtschaft längst als das Rechenwerk etabliert und kann auch in der öffentlichen Verwaltung einen positiven Beitrag in der Reform der Kommunalhaushalte leisten. Bei der Kameralistik bedarf es einer Erweiterung um den Anforderungen an ein mehrdimensionales, finanz-, betriebs- und gesamtwirtschaftliches Rechnungswesen für Gemeinden gerecht zu werden. Eine Tendenz zur Einführung eines doppelischen Systems ist österreichweit zu erkennen. Im Bundesland Salzburg ist es beispielsweise gelungen, im Rahmen des Koalitionsabkommens der neuen Salzburger Landesregierung auf Landesebene die Umstellung der Buchhaltung auf ein doppelisches System für das Jahr 2016 vorzusehen. In den Kommunen ist die Einführung eines „Drei-Komponenten-Systems“ auf Basis einer doppelten Buchhaltung für die nächsten Jahre vorzubereiten.

Ausschlaggebend für den Erfolg und die Akzeptanz der Einführung einer Doppik in den Kommunen wird sein, dass seitens der Entscheidungsträger ein System zur Verfügung gestellt wird, das den Strukturen und Bedürfnissen der österreichischen Gemeinden gerecht wird und das es den Kommunalverwaltungen ermöglicht, mit den vorhandenen Ressourcen die neuen Herausforderungen zu bewältigen.

V. Literaturverzeichnis

Abler, Arno

Die ideale kommunale Doppik, in: Kommunal, Das größte Fachmagazin für Österreichs Gemeinden, Doppik vs. Kameralistik: Knackpunkt Vermögensbewertung, Ausgabe 5/2013, Wien 2013

Bayrisches Staatsministerium für Inneres

Internetportal www.stmi.bayern.de, Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder, Auszug aus der Sammlung der zur Veröffentlichung freigegebenen Beschlüsse der 173. Sitzung

Biwald, P.

Gemeindefinanzen: Leichte Entspannung, aber stark steigende Transfers, in: Euro Kommunal – Europäisches Magazin für österreichische Städte und Gemeinden, Ausgabe 5/2013, Wien 2013

Biwald, P.

Gemeindefinanzen – neue Vorgaben, neue Herausforderungen, in: Planen mit der Schuldenbremse, UniCredit Bank Austria GmbH, Vortragsskriptum zum Bank Austria Kommunal Forum 2012, Wien 2012

Biwald, P.

Ansätze zur Haushaltskonsolidierung und zum mittelfristigen Controlling, Vorlesungsunterlage v. 09.03.2006 zum Seminar „Haushaltsanalyse und mittelfristige Konsolidierung – Ansätze und Beispiele“, Teil 4, KDZ Managementberatungs- und WeiterbildungsgmbH, Wien 2006

Biwald, P./Maimer, A.

Wirkungsorientierte Steuerung – Beiträge zur kommunalen Haushaltsreform, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010

Bernhart/Deutscher/Haberl

Rechnungswesen I/1, Lehr- und Arbeitsbuch für den I. Jahrgang der Handelsakademie und 1. Klasse der Handelsschule, 1. Auflage, Manz Verlag, Wien 1995

Breuss/Pilz/Pletz/Pölzl/Strohriegl/Teuschler

Haushaltskonsolidierung in wirtschaftlich schwierigen Zeiten, RFG Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden 05, 05/2011

buchen.ch – Das 1x1 des Rechnungswesens

Online-Lexikon, Bern (CH), Die Geschichte der doppelten Buchhaltung, Internetportal www.buchen.ch, 2011

Budäus, D./Hilgers, D.

Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland. Konzepte, Umsetzungsstand und Entwicklungsperspektiven, in: Zeitschrift für Planung und Unternehmenssteuerung (ZP), 19 (2009), 377-396

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Landesrecht Salzburg, Salzburger Gemeindehaushaltsverordnung, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Landesrecht Salzburg, Salzburger Landeshaushaltsverordnung, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Einkommensteuergesetz 1988, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Bundeshaushaltsverordnung 2013, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Bundes-Verfassungsgesetz 2013, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Finanz-Verfassungsgesetz 1948, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Unternehmensgesetzbuch, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Bundesabgabenordnung, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundeskanzleramt Österreich

RIS - Rechtsinformationssystem, Bundesrecht, Bundesgesetzblatt 2008/1, Internetportal ris.bka.gv.at

Bundesministerium für Finanzen (BMF)

Steuern - Tipps für Unternehmer und Selbstständige, Betriebliches Rechnungswesen, Wien 2013, Internetportal www.bmf.gv.at

Bundesministerium für Finanzen (BMF)

Die wichtigsten Änderungen im Finanzausgleich ab 2008, Wien 2013,
Internetportal www.bmf.gv.at

Bundesministerium für Finanzen (BMF)

Österreichischer Stabilitätspakt 2011 und 2012, Wien 2013,
Internetportal www.bmf.gv.at

Der Standard

Burgenland plant doppelte Buchführung, Beitrag v. 24.01.2013, in: Der Standard,
Online-Ausgabe, derStandard.at, 2013

Enzinger, Alexander

Grundbegriffe und Grundlagen der Doppik, Unterschiede zur Kameralistik, in: Gibt es
einen Weg zwischen Kameralistik und Doppik? – Auf dem Weg zu einem neuen
Haushalts- und Rechnungswesen., Das Land Steiermark, Enquete zur Einführung
einer Doppik in der Steiermark v. 21.10.2009, Graz 2009

Enzinger, A./Papst, M.

Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden, RFG Schriftenreihe Recht &
Finanzen für Gemeinden 06, 06/2009

Essl, Johann-Josef/Höllmüller, Doris

Haushaltskonsolidierung und Doppik; KPMG Gruppe Österreich, Linz 2006,
Internet-Auftritt der KPMG www.kpmg.at

Faber, F./Leitner, B. (Hrsg.)

Salzburger Landesrecht, Verlag Anton Pustet, Band I, 2010

Fahringer, Christine

Ende der Kameralistik, Universität Innsbruck, iPoint – das Informationsportal der
Universität Innsbruck, 2003

finanz-lexikon.de – Finanzen verstehen

Online-Lexikon der Dynamicdrive GmbH & Co KG, Dresden 2013,
www.finanz-lexikon.de

Franz, Robert

Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV), Arbeitsbehelf, Statistik
Austria (Hrsg.), Wien 2002

Häupl, Michael/Mödlhammer, Helmut

Vorwort zu Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, in: Haushalts-
reform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.),
IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010

Hauth, Eva

Aktuelle Regeln und Anwendungen des Haushaltswesens in den Bundesländern: Eine kritische Analyse, Studie im Auftrag des Staatsschuldenausschusses, Ausschuss für die Mitwirkung an der Verwaltung der Staatsschuld, Wien 2009

Huemer, Ulrike

Globalbudgetierung – ein Spannungsverhältnis zu den Budgetprinzipien der zeitlichen und sachlichen Spezialität?, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung Österreich, Linz 2010

Hutter, Silvia

Vergleich zwischen Kameralistik und doppelter Buchhaltung, VDM Verlag Dr. Müller, Saarbrücken 2008

Hyperkommunikation

Online-Lexikon des Institutes für Hyperkommunikation, Aeugstertal (CH), Internetportal www.hyperkommunikation.ch/lexikon

Klug, Friedrich

Einführung in das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen, RFG Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden 04, 04/2011

Klug, Friedrich

Haushaltsreform für die Gemeinden, Schlussfolgerungen und Empfehlungen, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010

Klug, Friedrich

Haushaltsreform für die Städte und Gemeinden, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010

Köfel, Manuel/Maimer, Alexander

Sicherung der Gemeindefinanzierung nur mit umfassender Reform möglich, in: KDZ Forum Public Management 2/2010, Grundlagen für Politik und Verwaltung

Kuntner, M./Schallmeiner, B.

Die Anwendung der IPSAS im Zuge der Haushaltsrechtsreform in Österreich – auch für Länder und Gemeinden? (Teil 1), Leiss W./Steinbichler A. (Hrsg.), RFG – Recht & Finanzen für Gemeinden, Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes, Manz'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH, März 2012

Landeshauptstadt Düsseldorf

Internetportal www.duesseldorf.de, Kämmerei, Erläuterung zum Düsseldorfer NKF-Haushalt

Landesregierung Salzburg

Arbeitsübereinkommen von ÖVP, Grünen und Team Stronach vom 12.06.2013, Unterpunkt 16 - Gemeinden, Salzburg 2013

Landesregierung Schleswig-Holstein

Internetportal www.schleswig-holstein.de, Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder, Beschlussniederschrift vom 21. November 2003

Landratsamt des Landkreis Ostallgäu

Internetportal www.lra-ostallgaeu.de, Grundstrukturen des doppischen Haushalts, Information für Führungskräfte

Maimer/Hafner/Frank/Köfel

Kontierungsleitfaden für Gemeinden und Gemeindeverbände, Arbeitshilfen für Gemeinden, Band 44, KDZ Managementberatungs- und WeiterbildungsGmbH, Wien 2011

Main Post

Mehr als die doppelte Arbeit, Zeitungsartikel v. 18.12.2010, 66. Jahrgang, Nr. 293, Würzburg 2010

Meditz, Karl-Heinz

Finanzverfassung und Finanzausgleich, Land Salzburg, Finanzabteilung, Lehrunterlage zur Grundausbildung der Salzburger Verwaltungsakademie, Salzburg 2002

Meister/Nedyalkov/Lavicka/Schimpel/Schöll

Zur wirtschaftlichen Situation der Gemeinden, in: Gemeindefinanzbericht 2011, Kommunalkredit Austria AG, Wien 2011

Moog, Martin

Geschichte der doppelten Buchführung, TUM Lehrstuhl für Forstliche Wirtschaftslehre, Technischen Universität München, München 2008, Internetportal www.fwl.wi.tum.de

Neuhold, Thomas

Salzburg findet verschollene Millionen, Beitrag v. 02.01.2013, in: Der Standard, Online-Ausgabe, derStandard.at

Papst, Markus

Doppisches Rechnungswesen für Gebietskörperschaften – das Ende der Kameralistik?, RFG Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden 03, 09/2007

Pilz, Dietmar

Erfassung und Bewertung des Vermögens, insbesondere des dem öffentlichen Gut gewidmeten Vermögens, Erstellung einer Eröffnungsbilanz, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010

Pilz, P./Pölzl, A.

Sechs Schritte zu einem konsolidierten Haushalt, in: RFG Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden 01, Hrsg. Walter Leiss/Alois Steinbichler, März 2012

Rossmann, Bruno

Zur Problematik der Parallelführung von Finanzierungs- und Ergebnisrechnung im neuen Haushaltsrecht des Bundes, in: Haushaltsreform aus der Sicht der Städte und Gemeinden, Klug Friedrich (Hrsg.), IKW – Kommunale Forschung in Österreich, Linz 2010

Schauer, Reinbert

Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, Kameralistik und/oder Doppik? Einführung und Standortbestimmung, 2., Überarbeitete Auflage, Linde Verlag, Wien 2012

Schweighofer Wolfgang

Neues Rechnungswesen für die Kirche, Bezirksblätter Salzburg, Online-Portal, 2011

Seiwald, Johann/Essl, Johann

Öffentliches Rechnungswesen im Wandel – Ein Ländervergleich im deutschsprachigen Raum, in: Handbuch des modernen Verwaltungsmanagements, Strimitzer/Thewanger/Bauer/Nayer (Hrsg.), Linde Verlag, Wien 2013

Steger, G.

Thesen zur Globalbudgetierung, in: Rahmenbedingungen für ein neues Finanzmanagement in der österreichischen Bundesverwaltung, Internetauftritt der Wiener Zeitung, <http://verwaltunginnovativ.wienerzeitung.at>, 2002

Stuckl, Konstantin

Die Buchhaltung ist nicht das Problem, in: Kommunal, Das größte Fachmagazin für Österreichs Gemeinden, Doppik vs. Kameralistik: Knackpunkt Vermögensbewertung, Ausgabe 5/2013, Wien 2013

Wanek, Peter

Grundzüge des Haushalts- und Rechnungswesens für Gemeinden für die Verwendungsgruppen b/c, Salzburger Verwaltungs-Akademie, Skriptum Grundausbildung Gemeindebedienstete, Salzburg 2001

VI. Eidesstattliche Erklärung

Hiermit erkläre ich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus Quellen entnommen wurden, sind als solche kenntlich gemacht.

Diese Arbeit wurde in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt.

Altenmarkt, den 12. Juli 2013

Martin Staiger