

Steuerungsmöglichkeiten in der Kameralistik mit Hilfe des internen Rechnungswesens

Möglichkeiten und Grenzen für öffentliche Verwaltungen

MASTERARBEIT

im berufsbegleitenden Masterstudiengang Sozialmanagement
der Alice Salomon Hochschule Berlin

FLORIAN BEYER

Matrikelnummer: 08142005

Erstprüfer:

Prof. Dr. Jürgen Holdenrieder

Zweitprüferin:

Dr. Nina Maier

Bearbeitungszeitraum:

1. Dezember 2014 bis 31. Januar 2015

Nürnberg, 22. Januar 2015

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
Abbildungsverzeichnis	4
Tabellenverzeichnis	5
1 Einleitung	6
1.1 Ausgangssituation.....	6
1.2 Zielsetzung	8
1.3 Methodik und Aufbau	9
2 Kameralistik	10
2.1 Geschichte und Entwicklung der Kameralistik.....	10
2.1.1 Der Ursprung in den fürstlichen Rechnungskammern	10
2.1.2 Die Entwicklung hin zur Verwaltungskameralistik.....	11
2.1.3 Die Erfolgsrechnung in der Kameralistik	12
2.1.4 Die erweiterte Kameralistik	13
2.2 Grundzüge und Systematik der Kameralistik.....	15
2.2.1 Die Bücher der Kameralistik.....	15
2.2.2 Die Konten der Kameralistik.....	16
2.2.3 Die Soll- und Ist-Verrechnung	17
2.2.4 Das Wirksamkeitsprinzip und die Frage der Periodengenaugkeit.....	18
2.3 Aufgaben und Funktionen der Kameralistik.....	20
2.3.1 Die Kameralistik zur Umsetzung der Haushaltsentscheidungen.....	20
2.3.2 Die Kameralistik zur Sicherstellung des Haushaltsvollzugs.....	21
3 Internes Rechnungswesen	23
3.1 Grundzüge des internen Rechnungswesens.....	23
3.1.1 Die Zielrichtung des internen Rechnungswesens.....	23
3.1.2 Die Datengrundlage des internen Rechnungswesens.....	25
3.2 Erfassung und Bewertung von Kosten und Leistungen	27
3.2.1 Die Istkostenrechnung	27
3.2.2 Die Leistungsrechnung	29
3.2.3 Die Plankostenrechnung	30
3.3 Besonderheiten im kameralem System öffentlicher Verwaltungen	32
3.3.1 Die Finanzplanung und Liquiditätssicherung	32
3.3.2 Die Investitionsrechnung.....	33

4	Steuerung in öffentlichen Verwaltungen mit kameralem Buchungssystem	36
4.1	Ein pragmatischer Ansatz für die Datengrundlage	36
4.1.1	Der Kosten- und Erlösbegriff in öffentlichen Verwaltungen.....	36
4.1.2	Die Erfolgswirksamkeit von Kosten und Erlösen in der Kameralistik	38
4.1.3	Die Grenzen der pragmatischen Lösung	39
4.2	Eine angepasste Kosten- und Leistungsrechnung im kameralem System	41
4.2.1	Die kamerale Gruppierung als Kostenartenrechnung	41
4.2.2	Die Haushaltsgliederung als Kostenstellenrechnung.....	43
4.2.3	Die Kostenträgerrechnung im kameralem System	44
4.3	Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen.....	47
4.3.1	Die Einsatzmöglichkeit des Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen	47
4.3.2	Die Umsetzung des Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen.....	49
4.4	Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen	50
4.4.1	Der Haushalt als Grundlage der Budgetierung.....	50
4.4.2	Die Anwendung von Budgets in öffentlichen Verwaltungen.....	51
4.4.3	Die Ermittlung von Budgets.....	52
4.4.4	Die Produkt-Budgetierung im neuen Steuerungsmodell.....	53
5	Handlungsempfehlungen	55
5.1	Wirtschaftlichkeit und deren Steuerung.....	55
5.2	Kalkulation von Budgets und Haushaltsansätzen.....	59
5.3	Steuerung anhand betriebswirtschaftlicher Informationen	62
5.4	Kosten-Nutzen-Abwägung der Steuerung.....	64
6	Fazit	67
	Literaturverzeichnis.....	68
	Erklärung.....	75

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Haushaltsstelle und ihre Bestandteile; eigene Darstellung in Anlehnung an Wiesner (2012: S. 81, 83, 92)	17
Abbildung 2: Das betriebswirtschaftliche interne Rechnungswesen; vereinfachte Darstellung nach Busse (2011: S. 653)	24
Abbildung 3: Ablauf der Kostenrechnung; nach Hutzschenreuter (2013: S. 313)	28
Abbildung 4: Betriebswirtschaftliche Datengrößen im Rechnungswesen; eigene Darstellung in Anlehnung an Hutzschenreuter (2013: S. 92); Wöhe et al. (2010: S. 700)	37
Abbildung 5: Produkte als Bindeglied zwischen Binnen- und Außensicht; leicht veränderte Darstellung nach Beckhof et al. (1999: S. 146)	53
Abbildung 6: Versionen des ökonomischen Prinzips (Wirtschaftlichkeitsprinzip); nach Wöhe et al. (2010: S. 34)	56
Abbildung 7: Einflussfaktoren der Bedarfsermittlung; eigene Darstellung	60
Abbildung 8: Optimaler Ausbau der Kosten- und Erlösrechnung; nach Friedl et al. (2010: S. 15)	65

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Zusatzspalten der HÜL in blau; nach Klümper (2002: S. 48/51)	13
Tabelle 2: Vereinfachte Darstellung eines kameralen Sachbuchkontos; nach Schauer (2012: S. 20); Schmidt et al. (2005: S. 41); Wysocki (1965: S. 22).....	16
Tabelle 3: Wertmehrungen und Wertminderungen; nach Wöhe et al. (2010: S. 700)..	25
Tabelle 4: Schematische auszugsweise Darstellung des Gruppierungsplans; nach Wiesner (2012: S. 82), inhaltlich angepasst an Bundesministerium der Finanzen (2013).....	42
Tabelle 5: Selbstkosten einer Innenrevisionsprüfung; eigene Darstellung nach Wöhe et al. (2010: S. 976), Daten näherungsweise aus Bayerischer Jugendring (2014).....	45

1 Einleitung

1.1 Ausgangssituation

Seit jeher ist es wichtig, mit den vorhandenen Ressourcen gut zu wirtschaften. Diese Prämisse galt bereits für unsere Vorfahren in der Steinzeit. Hier war der verantwortungsvolle Umgang mit Ressourcen entscheidend für deren Überleben. In der Regel nicht mehr ganz so drastisch, aber nicht weniger wichtig, gilt der Grundsatz eines verantwortungsvollen Umgangs mit Ressourcen auch für unsere heutige Gesellschaft. Pieper (2009: S. 47) beschreibt dies hervorragend, wenn er davon spricht, „[...] dass die Funktionsfähigkeit des öffentlichen Sektors von erheblicher Bedeutung für die Wettbewerbsfähigkeit der gesamten Volkswirtschaft ist.“

Gemäß dem ökonomischen Prinzip geht es darum, ein möglichst gutes Verhältnis von Aufwand und Ertrag zu erreichen. Entscheidungen lassen sich anhand des Minimal-, des Maximal- oder des Optimumprinzips treffen. Ziel ist es, mit einem gegebenen Input einen möglichst hohen Ertrag zu erzielen, einen vorgegeben Output mit möglichst geringem Aufwand zu bewerkstelligen oder aus dem bestmöglichen Input den bestmöglichen Output zu generieren (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 34).

In dieser Arbeit geht es um die Umsetzung des ökonomischen Prinzips im Bereich der öffentlichen Verwaltung. Unter dem Begriff der öffentlichen Verwaltung werden dabei die Körperschaften des öffentlichen Rechts auf allen Ebenen der Bundesrepublik Deutschland, sowie alle nachgeordneten Behörden und Institutionen verstanden. Wirtschaftliches Handeln ist für die öffentliche Verwaltung nicht nur wichtig, es ist auch gesetzlich vorgeschrieben. Den Bund und die Länder verpflichtet § 6 (1) HGrG zur Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit. Für die Kommunen ist dies in gleicher Weise in den jeweiligen landesspezifischen Kommunalverfassungsgesetzen bzw. Kommunalhaushaltsverordnungen geregelt.

Um diesen Anforderungen gerecht zu werden, braucht es Mess-, Kontroll- und vor allem Steuerungsmechanismen. Nur so kann ein nachhaltiger Umgang mit den vorhandenen Ressourcen langfristig sichergestellt werden. Gleichzeitig unterliegt die Tätigkeit der Steuerung selbst ebenso dem Wirtschaftlichkeits- und Sparsamkeitsprinzip. Das Sammeln und Auswerten der Informationen muss also immer in einem Verhältnis zum Nutzen, den es der Organisation bringt, gesehen werden.

Nun gibt es seit einigen Jahren intensive Diskussionen, welche Steuerungsmechanismen für öffentliche Verwaltungen am besten geeignet seien. In der Regel befasst sich diese Fragestellung damit, ob öffentliche Verwaltungen wie bisher im System der kameralen Buchführung ihre Mittelbewirtschaftung vollziehen oder ob sie auf das System der doppelten Buchführung umstellen sollen. Während die Befürworter¹ einer Buchungssystematik im Sinne einer doppelten Buchführung davon ausgehen, dass damit die gewünschte bessere Steuerung und ein effizienteres Management möglich seien, bemängeln die Kritiker² einen unverhältnismäßig hohen und nicht zielführenden Aufwand im Vergleich zu der bislang genutzten kameralen Buchungssystematik. Der Fragestellung, welche Buchungssystematik letztendlich die geeignetere sei, wird in dieser Arbeit nicht weiter nachgegangen.

Nicht von der Hand zu weisen ist, dass in den letzten Jahren immer mehr öffentliche Verwaltungen die Mittelbewirtschaftung mit dem System der doppelten Buchführung vollziehen oder auf dieses System umstellen. Für all jene gibt es zahlreiche Literatur sowohl für die Einführung³ der neuen Systematik als auch für die Steuerung⁴ im neuen System.

Doch trotz der Entwicklung, dass sich die doppelte Buchführung in der öffentlichen Verwaltung auf dem Vormarsch befindet, gibt es Teile der öffentlichen Verwaltungen, die auch künftig im System der kameralen Buchführung, der Kameralistik, buchen werden. Hierzu zählen unter anderem das Haushalts- und Rechnungswesen des Bundes (Bundesministerium der Finanzen 2014: S. 2), sowie zahlreiche Bundesländer, wie beispielsweise Bayern, das Saarland, Sachsen-Anhalt und Thüringen (Lasar 2010: S. 13). Weiter gibt es für Kommunen in den Bundesländern Bayern, Schleswig-Holstein und Thüringen ein Wahlrecht, nach dem jede Kommune selbst entscheiden kann, ob sie im System der Kameralistik oder in dem, der doppelten Buchführung buchen möchte (vgl. Lehmitz et al. 2012: S. 67; Lasar 2010: S. 9). Die beiden baden-württembergischen Regierungsparteien Bündnis 90/Die Grünen und SPD haben in ihrem Koalitionsvertrag im Jahr 2011 zudem angekündigt, die verpflichtende Umstellung auf das System der doppelten Buchführung zurückzunehmen und den Kommunen ebenfalls ein Wahlrecht einzuräumen (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN et al. 2011: S. 60).

¹ vgl. z.B. Bolsenkötter et al. 2009

² vgl. z.B. Lutz 2009

³ vgl. z.B. Raupach et al. 2009

⁴ vgl. z.B. Bachmann 2009

Nach Meinung des Autors dieser Arbeit wird die Kameralistik auch in Zukunft ihre Bedeutung als Buchungssystem öffentlicher Verwaltungen nicht verlieren. Lutz (2009: S. 33) spricht sogar davon, dass man die Kameralistik erfinden müsse, wenn es diese nicht gäbe. Johns (1951: S. 5) hingegen wünscht sich bereits vor über 60 Jahren ein Ende der Kameralistik. Doch letztendlich ist sie bis heute geblieben und dort wo sie verschwand, tauchte sie bislang immer wieder – wenn auch weiterentwickelt – auf.

1.2 Zielsetzung

Diese Arbeit ist für alle öffentlichen Verwaltungen gedacht, welche auch künftig im System der Kameralistik buchen werden und dabei vor der Notwendigkeit stehen, ihr Handeln im Sinne von Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu steuern. Insbesondere ist es das Ziel dieser Arbeit, einen Überblick über kostengünstige Möglichkeiten der Steuerung im System der Kameralistik zu geben.

Grundsätzlich lässt sich im System der Kameralistik beinahe alles erfassen und abbilden, was auch in der doppelten Buchführung möglich ist. Schließlich bedeutet aber jeder zusätzliche Arbeitsschritt zur Erfassung von Informationen und jede zusätzliche Nebenrechnung zur Auswertung dieser Informationen zusätzliche Ressourcen, die der Steuerung zuzurechnen sind. Entsprechend werden in dieser Arbeit nicht nur die Möglichkeiten, sondern auch die Grenzen einer kostengünstigen Steuerung aufgezeigt.

Der Fokus dieser Arbeit wird daher auf der Aufbereitung und Nutzung bereits vorhandener Informationen in der Verwaltungskameralistik liegen. Die erweiterte Kameralistik, welche umfangreiche zusätzliche Rechensysteme beinhaltet, bietet zahlreiche Auswertungs- und Steuerungsmöglichkeiten. Aus diesem Grund handelt es sich dabei aber auch um ein sehr ressourcenintensives Buchungssystem. Daher wird auf die erweiterte Kameralistik an entsprechenden Stellen verwiesen, in der Regel aber nicht näher eingegangen. Die Leser dieser Arbeit werden feststellen, dass auch im System der Verwaltungskameralistik gute Steuerungsmöglichkeiten für öffentliche Verwaltungen geschaffen und genutzt werden können.

1.3 Methodik und Aufbau

Die vorliegende Arbeit basiert auf einer Literaturanalyse, bei der nach einer Kombination aus systematischer Methode und der Methode der konzentrischen Kreise (vgl. Sandberg 2012: S. 69 f.) vorgegangen wurde. Zudem flossen in die Arbeit die praktischen Erfahrungen des Autors aus einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, mit einer sehr einfachen kameralen Buchungssystematik, mit ein.

Der in dieser Arbeit verfolgte deduktive Ansatz (vgl. Sandberg 2012: S. 36) verbindet das System der Kameralistik mit der Theorie des internen Rechnungswesens. Hierzu werden in Kapitel 2 zunächst die Geschichte und die Grundsystematik der Kameralistik dargestellt. Ebenfalls grundlegend erörtert wird in Kapitel 3 das interne Rechnungswesen und seine theoretischen Grundlagen. Neben allgemeinen Voraussetzungen wird zum Ende dieses Kapitels bereits auf Besonderheiten im Hinblick auf das kamerale System öffentlicher Verwaltungen eingegangen.

In Kapitel 4 werden schließlich die beiden Theorien Kameralistik und internes Rechnungswesen gänzlich zusammengeführt und anhand praktischer Überlegungen erörtert. Hierbei wird sowohl auf Besonderheiten des internen Rechnungswesens für öffentliche Verwaltungen Bezug genommen, als auch notwendige Anpassungen für das kamerale System beschrieben. Mit dem Benchmarking in Kapitel 4.3 und der Budgetierung in Kapitel 4.4 werden zwei spezielle Steuerungsmechanismen mit den Einsatzmöglichkeiten für öffentliche Verwaltungen dargestellt.

In Kapitel 5 werden Handlungsempfehlungen für öffentliche Verwaltungen mit einem einfachen kameralen Buchungssystem gegeben, welche die vorher erörterten Ergebnisse aufgreifen und anwendungsbezogen darstellen. Hierbei wird auch auf ein Kosten-Nutzen-Verhältnis der Steuerung mit Hilfe des internen Rechnungswesens eingegangen.

In Kapitel 6 erfolgt ein abschließender Überblick über die gewonnenen Ergebnisse dieser Arbeit. Zudem werden noch offene und zu klärende Sachverhalte, wie die Zukunft des produktorientierten Haushalts in der Kameralistik, aufgezeigt.

2 Kameralistik

2.1 Geschichte und Entwicklung der Kameralistik

Um die Besonderheiten der Kameralistik zu verstehen, lohnt ein Blick in ihre Entstehungsgeschichte. Dabei sind sowohl der Ursprung dieser Rechnungs- und Buchungssystematik von Interesse, als auch die Entwicklungsstufen, welche sie im Laufe eines halben Jahrhunderts durchlaufen hat.

Bezeichnend für die Entwicklung der Kameralistik ist auch, dass wesentlichen Weiterentwicklungen immer eine große Unzufriedenheit mit dem bestehenden kameralen System und meist auch ein zwischenzeitlicher Wechsel in das System der doppelten Buchführung vorausgingen (Walb 1926: S. 215/222).

2.1.1 Der Ursprung in den fürstlichen Rechnungskammern

Das lateinische Wort „camera“ lautet ins Deutsche übersetzt Vorratskammer, Schatzkammer oder Staatshaushalt. Der deutsche Begriff Kammer beschreibt in diesem Zusammenhang den Wohnraum der Kammerräte, welche zur Verwaltung der Einkünfte der Fürsten bestellt waren (Walb 1926: S. 210).

Die Verwalter der Fürsten führten Buch über die Einnahmen und Ausgaben an Waren und Geld (Walb 1926: S. 211 f.). Dieser Buchführung wurde, so Walb, in der Regel aber nicht sehr gewissenhaft nachgegangen, was häufig zu falschen Zahlen und Nebenrechnungen für deren Korrektur führte. Dies wiederum hatte zur Folge, dass man in Österreich und Frankreich versuchte, dem Problem der nicht wahrheitsgemäßen Aussagen, mit dem damals etablierten System der kaufmännischen, also der doppelten Buchführung, zu begegnen (Walb 1926: S. 213). Letztendlich blieb aber auch dieser Versuch erfolglos. Es kam nach dem Systemwechsel auch weiterhin zu Unregelmäßigkeiten in den Aufzeichnungen. Gleichzeitig wurden im kaufmännischen System die staatlichen Besonderheiten nicht beachtet, wodurch es teilweise zu noch größeren Unstimmigkeiten in der Buchführung kam (Walb 1926: S. 215).

Schließlich zeigte sich, dass eine gewissenhaft geführte Einnahmen-Ausgaben-Buchhaltung die damaligen Bedürfnisse besser befriedigte, als die zu dieser Zeit angewandte doppelte Buchführung. Die Kameralistik findet damit ihren Ursprung im 16. Jahrhundert, in der Bewirtschaftung der fürstlichen Rechnungskammer (vgl. auch Braun 2011: S. 77; Raupach et al. 2009: S. 15). Bis sie zu dem wurde, was wir heute unter der Kameralistik verstehen, musste sie aber noch etliche Entwicklungsstufen durchlaufen (Walb 1926: S. 209).

2.1.2 Die Entwicklung hin zur Verwaltungskameralistik

Einen wesentlichen Beitrag für die Entwicklung hin zur heute bekannten Verwaltungskameralistik leistete der österreichische Hofrat Johann Mathias Puechberg mit seiner Veröffentlichung „Einleitung zu einem verbesserten Kameralrechnungsfuße auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt“ aus dem Jahr 1762 (Walb 1926: S. 215). Im Jahr 1786 wurden die selben Ergebnisse vom Deutschen Johann Heinrich Jung unter dem Titel „Anleitung zur Cameral-Rechnungs-Wissenschaft nach einer neuen Methode des doppelten Buchhaltens“ veröffentlicht. Ob es sich hierbei um ein Plagiat oder eine, unabhängig voneinander, zweimalige Entdeckung handelt, ist unklar (vgl. Walb 1926: S. 216).

Puechberg und Jung verbinden erstmals die chronologische Aufzeichnung der Buchungen (Kassen-/ Zeitbuch) mit der Aufzeichnung der systematischen Buchung (Sachbuch) und führen die Soll- und Ist-Verrechnung ein. (Wysocki 1965: S. 13; Walb 1926: S. 216). Walb (1926: S. 217) bezeichnet dabei die Soll- und Ist-Verrechnung an sich als die wichtigste Entwicklung. An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass auf die Systematik der Soll- und Ist-Verrechnung in Kapitel 2.2.3 noch genauer eingegangen wird.

Sowohl bei Puechberg als auch bei Jung werden im Kassenbuch alle erfolgten Einnahmen und Ausgaben als Ist-Buchungen vermerkt. Im Sachbuch bzw. Hauptbuch werden dann zusätzlich zu den Ist-Buchungen auch die noch erwarteten Einnahmen und Ausgaben durch Soll-Buchungen festgehalten (Walb 1926: S. 217). Ziel dieser Systematik war es unter anderem, die Unregelmäßigkeiten aus den vorhergegangenen Systemen zu verunmöglichen, indem die Zahlen und Buchungen nicht, wie in der Vergangenheit, einfach beliebig angepasst werden können bzw. müssen. Jung hatte hierzu sogar eine chronologische Erfassung der Soll-Buchungen im Kassenbuch vorgeschlagen, um eine erhöhte Kontrolle gewährleisten zu können, was sich allerdings nicht durchsetzte (Walb 1926: S. 216 f.).

Das von Puechberg und Jung entwickelte System der Kameralistik entspricht der noch heute angewandten Form der Verwaltungskameralistik (Wysocki 1965: S. 16). Diese Art der Kameralistik findet sich häufig im Bereich der Gebietskörperschaften (ebd.), bzw. nach der Definition dieser Arbeit, in den öffentlichen Verwaltungen (vgl. Kapitel 1.1 Absatz 2). Wenn von der Kameralistik im Allgemeinen oder von der einfachen Kameralistik gesprochen wird, ist oft die Verwaltungskameralistik gemeint, so auch in dieser Arbeit.

2.1.3 Die Erfolgsrechnung in der Kameralistik

Wie Ernst Walb (1926: S. 209) schreibt, ist die Entwicklung der Kameralistik geprägt von einer zunehmenden „Ausbildung der Kontrolle“ und der „Herausbildung einer Erfolgsberechnung“. Den Grundstein für letzteres legte im Jahr 1810 Jäger von Weidenau mit seiner Veröffentlichung unter dem Titel „Unterricht zur Anweisung der Gefällserträge für die Staatsrechnungszentrale“, dem sogenannten Jägerschen Unterricht (Walb 1926: S. 221). Hierin wird in der Kameralistik erstmals zwischen erfolgswirksamen und erfolgsunwirksamen Vorgängen unterschieden (Wysocki 1965: S. 14 f.).

Wesentlich weiterentwickelt haben diesen Ansatz dann Kramer (1904), Klapdor (1910) und Schneider (1913) durch die Berücksichtigung von „unverbrauchten passiven Betriebsleistungen“ (Walb 1926: S. 225). Walb versteht unter „passiven Betriebsleistungen“ nichts anderes als den Verbrauch von Ressourcen, die den hervorbrachten Ressourcen, den „aktiven Betriebsleistungen“ gegenüberstehen (Walb 1926: S. 28; vgl. auch Menrad 1965: S. 25). „Unverbrauchte passive Betriebsleistungen“ sind damit nicht oder noch nicht erfolgswirksame Ausgaben und so ein neutraler Aufwand (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 698 f.).

Ernst Walb selbst hat in seinem, in dieser Arbeit bereits vielfach zitierten Werk „Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe“ (Walb 1926), letztlich diese Überlegungen fortgeführt und die Möglichkeiten für eine umfassende Erfolgs- und Bestandsrechnung in der Kameralistik herausgearbeitet und dargelegt. Es handelt sich dabei um das, was wir heute als Betriebskameralistik kennen (Wysocki 1965: S. 15).

Die erweiterte Kameralistik n.F. findet ihren Ursprung in der Konferenz der Innenminister der Länder im Jahr 2003 (Henkes 2008: S. 546). Dort wurde neben der Wahlmöglichkeit zwischen doppelter Buchführung und Kameralistik auch eine Leitlinie zur Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte Kameralistik verabschiedet (Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003a: S. 2). Dabei sind die bis dahin bestehenden Regelungen und Grundlagen der Kameralistik, nach dem Vorbild der doppelten Buchführung, aber weiterhin im System der Kameralistik, erweitert und angepasst worden (Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003b: S. 3 f.).

In der erweiterten Kameralistik n.F. liegt der Fokus immer auf dem Ressourcenverbrauch, während sich die Steuerung gleichzeitig am Output orientiert (Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003b: S. 2). Die bislang genutzte Gliederung nach Einzelplänen, Abschnitten und Unterabschnitten wird durch eine Gliederung nach Produktbereichen und Produkten ersetzt. Damit entspricht die erweiterte Kameralistik n.F. einem sogenannten Produkthaushalt (Heller 2010: S. 11; Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003b: S. 4).

Trotz der starken Angleichung der erweiterten Kameralistik n.F. an das System der doppelten Buchführung, was insbesondere auch einen weiter verstärkten Einsatz der Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht (Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003b: S. 2), besteht doch weiterhin ein wesentlicher Unterschied zwischen beiden Systemen. Wird in der doppelten Buchführung nach dem Verursachungsprinzip gebucht, so bleibt auch in der erweiterten Kameralistik n.F. weiterhin die Kassenwirksamkeit ausschlaggebend für die Buchungen. Ausgenommen hiervon sind Abschreibungen und Rückstellungen, welche gemäß dem Verursachungsprinzip behandelt werden (Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003b: S. 6). Weitere Erläuterungen zum Wirksamkeitsprinzip in der Kameralistik werden in Kapitel 2.2.4 ausgeführt.

2.2 Grundzüge und Systematik der Kameralistik

In Kapitel 2.1 wurde die Geschichte und Entwicklung der Kameralistik und einhergehend damit verschiedene Formen selbiger dargestellt. Das folgende Kapitel zu den Grundzügen und der Systematik der Kameralistik bezieht sich jedoch im Wesentlichen nur auf die in Kapitel 2.1.2 dargestellte Verwaltungskameralistik, welche im Weiteren der Einfachheit halber nur Kameralistik genannt wird. Die weiteren Formen der Kameralistik, in Kapitel 2.1.3 und 2.1.4 dargestellt, basieren auf den selben Grundzügen und folgen der selben Grundsystematik.

2.2.1 Die Bücher der Kameralistik

Ähnlich wie bei der doppelten Buchführung unterscheidet man in der Kameralistik zwischen einem Zeitbuch und einem Sachbuch (Burret 1965: S. 4). So auch in Kapitel 2.1.2 bereits kurz dargestellt.

Im Zeitbuch werden alle Einnahmen und Ausgaben ohne Ausnahme, der Reihe nach erfasst (§ 65 KommHV-Kameralistik)⁵. So können alle Vorgänge sowohl anhand des Zeitpunkts ihres Auftretens, als auch gemäß dem sachlichen Grund nachvollzogen werden (Schwarting 2001: S. 297). Das Zeitbuch wird heute in EDV gestützten kameralen Buchungsprogrammen bei der Buchung im Sachbuch automatisch generiert und mit der sachlichen Buchung verknüpft. Wie es die KommHV-Kameralistik vorschreibt, erhält jeder Zeitbucheintrag außerdem eine laufende Nummer und den genauen Buchungstag.

Seit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts 1974/75 wird im Kommunalhaushalt bei den Sachbüchern zwischen einem Verwaltungs- und Vermögenshaushalt unterschieden (Schwarting 2001: S. 46 f.). Zweck dieser Unterscheidung war es, eine bessere Aussage bezüglich der finanziellen Lage der Kommunen treffen zu können (Heller 2010: S. 167). Im Vermögenshaushalt werden alle Einnahmen und Ausgaben abgebildet, die eine Auswirkung auf das Vermögen der Kommune haben, wie z.B. Investitionen oder die Aufnahme von Finanzierungen. Alle anderen Einnahmen und Ausgaben, in der Regel die des laufenden Verwaltungshandelns, werden im Verwaltungshaushalt verbucht (KommHV-Kameralistik § 1).

⁵ Exemplarisch für die gesetzlichen Regelungen der Kameralistik wird beispielhaft die Bayerische „Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der Kameralistik (KommHV-Kameralistik)“ herangezogen. Letztlich finden sich diese Vorschriften, so oder in ähnlicher Form, aber auch in den Verordnungen des Bundes und der anderen Bundesländer.

2.2.2 Die Konten der Kameralistik

Das kamerale Sachbuch unterscheidet zwischen Einnahme- und Ausgabekonten, die anders als bei der doppelten Buchführung, einseitig und mehrgliedrig sind (Wysocki 1965: S. 22). In Tabelle 2 ist ein kamerales Einnahme- bzw. Ausgabekonto in vereinfachter Weise dargestellt. Die Bedeutung der Spalten Soll, Ist und Reste wird im folgenden Kapitel 2.2.3 noch genauer erläutert.

Tabelle 2: Vereinfachte Darstellung eines kameralen Sachbuchkontos; nach Schauer (2012: S. 20); Schmidt et al. (2005: S. 41); Wysocki (1965: S. 22)

Haushaltsstelle des Einnahme- bzw. Ausgabekontos			
Anordnungssoll		Ausführung	noch auszuführen
Reste aus Vorperiode(n) (RVp)	Soll-Einnahmen/ Soll-Ausgaben (S)	Ist-Einnahmen/ Ist-Ausgaben (I)	Rest der laufenden Periode (R)

Jedes Konto ist einer Haushaltsstelle zugeordnet. Die Haushaltsstelle gibt Auskunft über die Verortung in der Gliederung des Haushaltsplans und über die Zuordnung im Gruppierungsplan (Bauer et al. 2006: S. 99). Die Gliederung des Haushalts erfolgt nach Einzelplänen, Abschnitten und Unterabschnitten anhand des sogenannten Gliederungsplans (vgl. HGrG § 10; KommHV-Kameralistik § 5 (1)). Der Gliederungsplan unterscheidet die Einnahmen und Ausgaben nach den einzelnen Aufgabenbereichen. Die Gruppierung, welche ebenfalls nach einem einheitlichen Gruppierungsplan erfolgt beschreibt die entsprechenden Einnahme- und Ausgabearten einer Haushaltsstelle. Die einem Konto zugeordnete Haushaltsstelle gibt demnach Aussage über den dort verbuchten Aufgabenbereich, sowie über die entsprechende Einnahme- oder Ausgabeart (Schwarming 2001: S. 49).

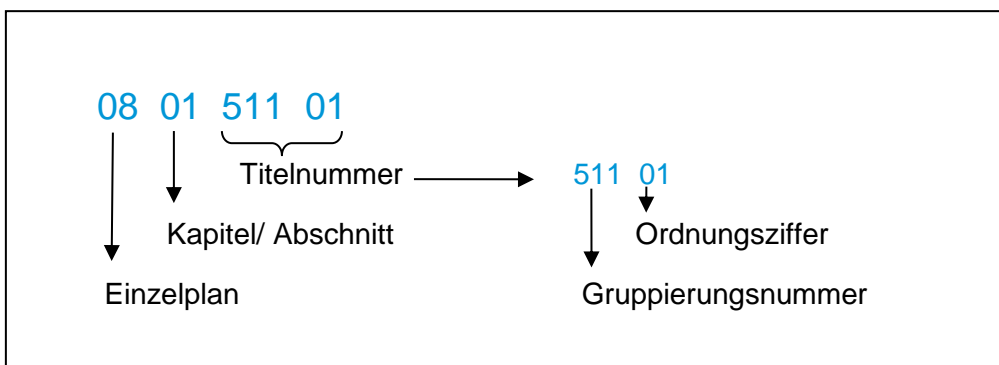


Abbildung 1: Haushaltsstelle und ihre Bestandteile; eigene Darstellung in Anlehnung an Wiesner (2012: S. 81, 83, 92)

Wie in Abbildung 1 dargestellt, geben die beiden ersten Ziffern der Haushaltsstelle Auskunft über die Zuordnung zum jeweiligen Einzelplan und die beiden nächsten Ziffern benennen das jeweilige Kapitel bzw. den jeweiligen Abschnitt des Einzelplans, dem die Haushaltsstelle zuzuordnen ist (vgl. Wiesner 2012: S. 92). Die in der Regel fünfstellige Titelnummer, welche die Haushaltsstelle vervollständigt, enthält die Gruppierungsnummer sowie eine Ordnungsziffer (vgl. Wiesner 2012: S. 81, 83).

Den Produkthaushalten, wie wir sie in der erweiterten Kameralistik n.F. (vgl. Kapitel 2.1.4) wiederfinden, liegt eine andere Gliederung des Haushalts zugrunde. Hier werden die Zuordnungen nach Aufgabenbereichen und Einnahme- bzw. Ausgabearten durch eine sach- und produktbezogene Zuordnung ersetzt. Entsprechend wird aus der Haushaltsstelle ein „Produktsachkonto“, wie Bauer et al. (2006: S. 99) es nennen.

2.2.3 Die Soll- und Ist-Verrechnung

Bei jeder Ein- oder Auszahlung bedarf es in der Kameralistik einer Kassenanordnung um eine Buchung vorzunehmen (vgl. § 70 BHO; KommHV-Kameralistik § 38). Aufgrund der Anordnung wird die entsprechende Ein- oder Auszahlung in der Kameralistik ins sogenannte Soll gestellt bzw. gebucht (Schmidt et al. 2005: S. 40). Dies hat dabei nichts mit dem aus der doppelten Buchführung bekannten Begriff des Solls zu tun. Vielmehr bedeutet es, dass die Ein- oder Auszahlung erfasst wurde und im System verbucht ist. Ab dem Moment der Soll-Buchung wird die entsprechende Ein- oder Auszahlung im Rechnungsergebnis berücksichtigt.

Kommt es zum Geldfluss wird der entsprechende Betrag auf dem Konto der Soll-Buchung im Ist gebucht. Dies kann auf einmal, aber auch z.B. bei Ratenzahlung, durch mehrere Ist-Buchungen erfolgen (Schmidt et al. 2005: S. 50 f.). So lange die Ist-Buchung oder ein Teil davon noch aussteht, handelt es sich damit so gesehen bei der ausstehenden Einzahlung um eine Forderung und bei der noch zu erfolgenden Auszahlung um eine Verbindlichkeit (Braun 2011: S. 196).

Die Differenz zwischen Soll und Ist, ist der in Tabelle 2, in der rechten Spalte dargestellte, „Rest der laufenden Periode“ oder oft auch nur „Rest“ genannt. Der Rest bildet ab, wie viele Forderungen noch ausstehen, bzw. wie viel Verbindlichkeiten noch zu begleichen sind. Noch bestehende Reste werden am Ende eines Rechnungsjahres als Anfangsbestand für das neue Rechnungsjahr übernommen (Schmidt et al. 2005: S. 21). Diese werden als „Rest aus der Vorperiode“ bezeichnet, wie in Tabelle 2, aus der linken Spalte zu entnehmen ist.

2.2.4 Das Wirksamkeitsprinzip und die Frage der Periodengenaugigkeit

Auch wenn Braun (2011: S. 83) dies nicht so sieht, so sind Einnahmen und Ausgaben im kameralen Sinne das, was sie auch im sonstigen betriebswirtschaftlichen Sinne darstellen, nämlich eine Änderung des Zahlungsmittelbestands, der Verbindlichkeiten oder der Forderungen (Wöhe et al. 2010: S. 697). Wie in Kapitel 2.2.3 dargestellt wurde, werden genau diese drei Sachverhalte im kameralen Buchungssystem durch Soll- und Ist-Buchungen abgebildet.

Was in der Kameralistik im Allgemeinen nicht abgebildet wird, bzw. abgebildet werden kann, ist die Dimension des Aufwands bzw. des Ertrags nach einer betriebswirtschaftlichen Definition (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 698). Wie Henkes (2008: S. 48–56) richtig darstellt, wird in der Kameralistik in der Regel nicht darauf geachtet, wann die Leistung erbracht wird, sondern wann die Leistung gezahlt werden muss. Relevant für eine Buchung in der Kameralistik ist also die Fälligkeit (vgl. hierzu auch Mülhaupt 1987: S. 71). Dabei ist es unwichtig, ob es in der jeweiligen Rechnungsperiode zum Geldfluss kommt, denn bereits die Soll-Buchung und etwaige Reste lassen die Buchung in der alten Rechnungsperiode sofort wirksam werden (vgl. Kapitel 2.2.3).

An zwei Beispielen veranschaulicht bedeutet dies:

- 1 Im Jahr eins wird ein Objekt zum Preis von 30.000 Euro mit einer Nutzungsdauer von zehn Jahren erworben. Die Rechnungsstellung, ebenso wie die Soll-Buchung erfolgen im selben Jahr. Folglich wird der Anschaffungspreis von 30.000 Euro in voller Höhe im Jahr eins verbucht. In den folgenden neun Jahren fällt, für das im Jahr eins erworbene und bis zum Jahr zehn genutzte Objekt, kein zu verbuchender Aufwand an.
- 2 Die öffentliche Verwaltung erhält eine Zahlung im Jahr eins in Höhe von 5.000 Euro, für die sie in diesem und im Folgejahr zu gleichen Teilen eine Leistung zu erbringen hat. Für die Einnahme wird eine Annahmeanordnung erstellt und diese Einzahlung im Soll und im Ist verbucht (vgl. Kapitel 2.2.3). Die Leistung, für die im Jahr eins bereits gezahlt wurde, muss nun auch im Jahr zwei erbracht werden, jedoch wird im Jahr zwei hierfür kein Ertrag verbucht.

Eine Ausnahme hiervon bildet die erweiterte Kameralistik, sowohl in der neuen als auch in der alten Fassung. Hier kann durch die Anwendung von Rechnungsabgrenzungsposten der Zeitpunkt der Leistungserbringung berücksichtigt werden (vgl. Schmidt et al. 2005: S. 66–69). Dadurch eröffnet die erweiterte Kameralistik die Möglichkeit den Aufwand und den Ertrag abzubilden.⁶

⁶ Weitergehende Informationen hierzu finden sich bei Raith et al. (2008: S. 22–27).

2.3 Aufgaben und Funktionen der Kameralistik

Die Aufgaben und Funktionen, welche die Kameralistik zu erfüllen hat, hängen von den Zielen und Aufgaben der öffentlichen Verwaltungen ab, die das Rechnungssystem Kameralistik nutzen (Mülhaupt 1987: S. 79). Die Aufgaben, die öffentliche Verwaltungen wahrnehmen, lassen sich nur schwer eingrenzen und festlegen (Daiber 2006: S. 313 f.). In Anlehnung an ein Urteil des Bundesverfassungsgerichts lässt sich festhalten, dass öffentliche Aufgaben dann vorliegen, wenn „ein gesteigertes Interesse der Gemeinschaft besteht“ (Bundesverfassungsgericht 1. Senat 18. Dezember 1974: Rn. 65). Mülhaupt (1987: S. 79) unterscheidet bei den Aufgaben öffentlicher Verwaltungen weiterhin die Erfüllung, der dem Gemeinwohl dienlichen Aufgaben, sowie die finanzwirtschaftliche Verwaltung der hierfür notwendigen Mittel. Diese Systematisierung macht sich auch die vorliegende Arbeit zu Eigen und erläutert im Folgenden anhand dieser beiden Punkte die wichtigsten Aufgaben und Funktionen der Kameralistik.

2.3.1 Die Kameralistik zur Umsetzung der Haushaltsentscheidungen

Was die genauen öffentlichen Aufgaben sind und welche davon in einem wie hohen Umfang wahrgenommen werden, wird letztendlich durch die Verabschiedung eines Haushalts im jeweiligen legislativen Entscheidungsgremium festgelegt (vgl. Henkes 2008: S. 5; Schwarting 2001: S. 39).

Der Haushalt gibt der öffentlichen Verwaltung vor, nach welcher Maßgabe und für welche Aufgabenbereiche sie Geld einzusetzen hat (Schwarting 2001: S. 39). Die öffentlichen Verwaltungen müssen die Ausgaben und auch die Einnahmen anhand des Haushaltsplanes bewirtschaften (BHO § 2 Satz 2, § 3). Die Buchungen der öffentlichen Verwaltungen müssen also immer nachvollziehbar darstellen können, ob und wie die Vorgaben des Haushaltsplans eingehalten werden. Gleichzeitig muss jederzeit erkennbar sein, wie viele Mittel einer Haushaltsstelle bereits verausgabt wurden und wie viele Mittel noch zur Verfügung stehen (KommHV-Kameralistik § 26 (2)). Die Kameralistik dient daher der Steuerung des Handelns öffentlicher Verwaltungen gemäß den haushalterischen Entscheidungen.

Nach Abschluss eines jeden Haushaltsjahres ist es die Pflicht der öffentlichen Verwaltung, gegenüber der haushaltsbeschließenden Institution sowie auch gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit darzulegen, in wie weit die öffentlichen Gelder gemäß der Haushaltsvorgaben verwendet wurden (vgl. Henkes 2008: S. 24; Mülhaupt 1987: S. 34). Dies geschieht durch die Erstellung einer Jahres- bzw. Haushaltsrechnung (vgl. BHO § 85; KommHV-Kameralistik § 79). Ist das Buchungssystem der öffentlichen Verwaltung die Kameralistik, so wird die Jahres- bzw. Haushaltsrechnung mit Hilfe dieser Systematik erstellt. Die Kameralistik erfüllt damit die Aufgabe, die Auskunft über die haushaltsgemäße Verwendung der öffentlichen Mittel sicherzustellen. Nach Dressler et al. (2006: S. 14) ist sie sogar „[...] hervorragend zum Nachweis der ordnungsgemäßen Verwendung eingesetzter Haushaltsmittel geeignet“.

2.3.2 Die Kameralistik zur Sicherstellung des Haushaltsvollzugs

Der Haushaltsplan umfasst sowohl Ausgaben als auch Einnahmen. Damit sind die zu erledigenden Aufgaben, wie auch deren Finanzierung, im Haushalt erfasst (vgl. BHO § 2 Satz 1; KommHV-Kameralistik § 1). Für jeden Haushalt gilt der Grundsatz, dass dieser ausgeglichen sein muss (Schwarting 2001: S. 58). Dies bedeutet, dass die laufenden Ausgaben inklusive der Zinsen und Kredittilgungen durch Einnahmen gedeckt sein müssen (vgl. Komm-HV-Kameralistik § 22 (1)). Die Sicherstellung eines ausgeglichenen Haushalts ist von entscheidender Bedeutung für die künftige Leistungsfähigkeit der öffentlichen Verwaltungen (Mülhaupt 1987: S. 34). Es besteht sogar eine Berichtspflicht gegenüber dem parlamentarischen Kontrollgremium, falls der Haushaltsausgleich gefährdet ist (Komm-HV-Kameralistik § 29 Nr. 2).

Im laufenden Haushaltsvollzug bietet die Kameralistik die Möglichkeit jederzeit zu überprüfen, in wie weit die geplanten Einnahmen erzielt wurden und ob die Höhe der geplanten Ausgaben eingehalten wird (Raith et al. 2008: S. 191). Weiter muss die anordnende Stelle bei jeder Auszahlungsanordnung, welche für eine (Soll-)Buchung unerlässlich ist (vgl. Kapitel 2.2.3), bestätigen, dass bei der zu belastenden Haushaltsstelle noch genügend Haushaltsmittel vorhanden sind (KommHV-Kameralistik § 39 (4)).

Wie bei Wirtschaftsbetrieben ist es auch in öffentlichen Verwaltungen notwendig, die Liquidität sicherzustellen. Hier bietet das kamerale System einen entscheidenden Vorteil, da es in seiner Gänze auf die Liquidität ausgerichtet ist (Heller 2010: S. 151). In der Kameralistik findet eine direkte und andauernde Abbildung der Zahlungsströme in Form der Ist-Buchungen statt. Des Weiteren ist aus dem laufenden Soll-Ist-Vergleich jederzeit und für alle Konten erkennbar, wie viele Forderungen noch ausstehen und

welche Verbindlichkeiten aktuell bestehen (vgl. hierzu Kapitel 2.2.3). Anders als in der doppelten Buchführung sind dadurch in der Kameralistik keine zusätzlichen Rechnungen und Auswertungen notwendig, um eine fundierte Aussage über die Liquidität treffen zu können (Braun 2011: S. 193). Die Kameralistik ist bezüglich der Aussagekraft zur Liquidität einer öffentlichen Verwaltung letztlich jedem anderen Buchungssystem deutlich überlegen.

Die Bedeutung der Liquiditätssicherung und -planung wird in Kapitel 3.3.1 nochmals gesondert herausgestellt. Auch hier wird auf die besondere Bedeutung der Kameralistik für die Sicherstellung der Liquidität öffentlicher Verwaltungen eingegangen. Denn wie oben bereits erwähnt, sind funktionierende öffentliche Verwaltungen von entscheidender Bedeutung für die gesamte Volkswirtschaft (Pieper 2009: S. 47).

3 Internes Rechnungswesen

3.1 Grundzüge des internen Rechnungswesens

Das eine, interne Rechnungswesen gibt es nicht. Grund hierfür ist sicherlich, dass es keine gesetzlichen Regelungen und konkrete Vorgaben für ein internes Rechnungswesen gibt (Maier et al. 2013: S. 211; Friedl et al. 2010: S. 10; Wöhe et al. 2010: S. 694). Wöhe et al. (2010: S. 694) stellen dar, dass solche Vorgaben auch nicht nötig sind. Nach Maier et al. (2013: S. 211) und Friedl et al. (2010: S. 10) sind für die Ausgestaltung des internen Rechnungswesens die Zwecke, die damit verfolgt werden, ausschlaggebend.

Teils wird das interne Rechnungswesen lediglich auf die Kosten- und Erlösrechnung reduziert (vgl. z.B. Straub 2011: S. 297). Dabei handelt es sich bei der Kosten- und Erlösrechnung sicherlich um einen wichtigen Teil des internen Rechnungswesens, letztlich aber eben auch nur um einen Teil von vielen. Was alles unter dem Begriff des internen Rechnungswesens firmiert, und worauf davon diese Arbeit den Fokus legt, wird im Folgenden erläutert.

3.1.1 Die Zielrichtung des internen Rechnungswesens

Das interne Rechnungswesen liefert wesentliche unternehmensrelevante Daten, die zur Kontrolle, Planung und Steuerung der betrieblichen Handlungen und Prozesse dienen (vgl. Hutzschenreuter 2013: S. 307; Becker et al. 2011: S. 115). Da Kontrolle und Planung nach eigener Einschätzung ein Teil von Steuerung sind, wird im Folgenden der Begriff Steuerung synonym für alle drei Begriffe verwendet.

Am einfachsten lässt sich das interne vom externen Rechnungswesen durch seine Adressaten abgrenzen. Es richtet sich an interne, in der Organisation befindliche Adressaten, anders als das externe Rechnungswesen, welches sich an externe Informationsadressaten richtet (vgl. Maier et al. 2013: S. 211; Wöhe et al. 2010: S. 694).

Nach Wöhe et al. (2010: S. 695) lässt sich das interne Rechnungswesen anhand des Zeitpunkts der Information differenzieren. Zum einen liefert es die Datengrundlage im Vorfeld für Entscheidungen, zum anderen dienen Informationen im Nachhinein zur Kontrolle und Überprüfung.

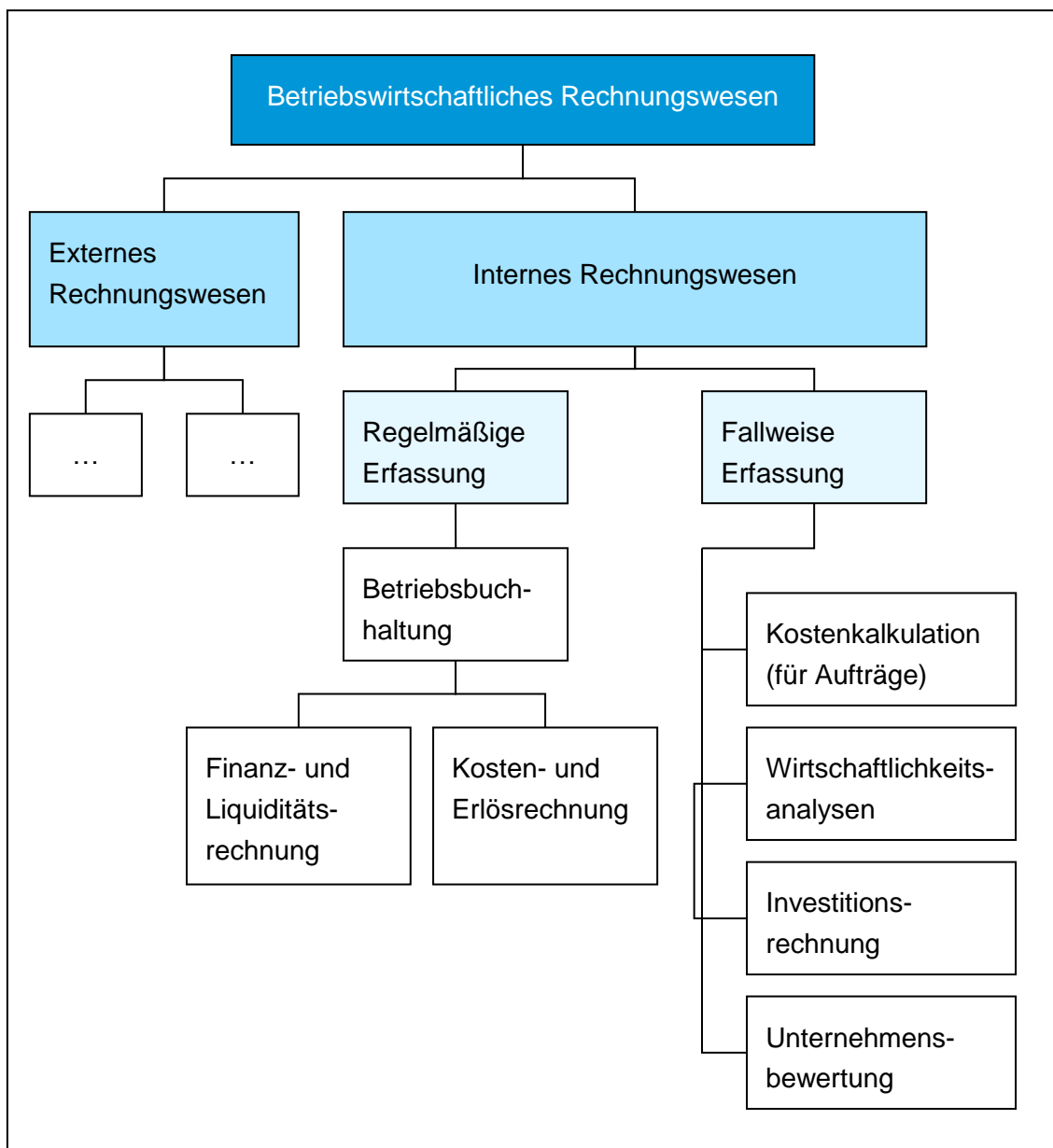


Abbildung 2: Das betriebswirtschaftliche interne Rechnungswesen; vereinfachte Darstellung nach Busse (2011: S. 653)

Busse (2011: S. 653) unterscheidet, wie in Abbildung 2 dargestellt, beim internen Rechnungswesen zwischen einer regelmäßigen und einer fallweisen Erfassung. Zur regelmäßigen Erfassung zählt er die Kosten- und Erlösrechnung, sowie die Finanz- und Liquiditätsrechnung. Auf beide Rechnungen wird in dieser Arbeit noch genauer eingegangen, wobei die Finanz- und Liquiditätsplanung, wie in Kapitel 2.3.2 bereits kurz dargestellt, in der Kameralistik originär berücksichtigt wird und daher im System der Kameralistik keiner weiteren Zusatzrechnungen benötigt.

Zur fallweisen Erfassung zählt Busse die Kostenkalkulation für Aufträge, Wirtschaftlichkeitsanalysen, statische und dynamische Investitionsrechnungen, sowie die Unternehmensbewertung. Insbesondere auf die Investitionsrechnung wird in diesem dritten Kapitel noch genauer eingegangen und die Möglichkeiten und Grenzen für deren Einsatz in öffentlichen Verwaltungen dargestellt.

Der Zweck und die gewünschten Informationen eines internen Rechnungswesens bestimmen die Art und Weise der Datenerfassung und Auswertung. Je besser das interne Rechensystem auf die gewünschten Aussagen ausgerichtet ist, desto fundierter sind die Ergebnisse und Aussagen, die damit getroffen werden können (vgl. Friedl et al. 2010: S. 10). Dies gilt selbstredend auch für die Steuerung mit Hilfe des internen Rechnungswesens in der Kameralistik.

3.1.2 Die Datengrundlage des internen Rechnungswesens

Die wesentlichen Datengrößen mit denen das interne Rechnungswesen arbeitet sind Kosten und Erlöse. Diese, ebenso wie die Datengrößen Aufwand und Ertrag, beschreiben Wertminderungen und Wertmehrungen des Unternehmens. Wie in Tabelle 3 dargestellt, wird bei Aufwand und Ertrag jede Wertminderung und jeder Wertzuwachs einer Periode erfasst, bei Kosten und Erlösen jeweils nur die betriebsbezogene Wertänderung. Bei den Daten für das interne Rechnungswesen werden damit nur jene Wertänderungen erfasst, die auf die regelmäßige und eigentliche betriebliche Tätigkeit zurückzuführen sind (Wöhe et al. 2010: S. 699 f.). Ein betriebsfremder Aufwand, wie z.B. Spekulationsverluste oder Spenden, sowie ein außerordentlicher bzw. zufälliger Aufwand, wie z.B. Feuer- oder Sturmschäden, werden bei den Kosten daher in der Regel nicht berücksichtigt.

Tabelle 3: Wertmehrungen und Wertminderungen; nach Wöhe et al. (2010: S. 700)

Wertmehring	Wertminderung
Ertrag = jeder Wertzuwachs der Periode	Aufwand = jede Wertminderung der Periode
Erlöse = betriebsbezogener Wertzuwachs	Kosten = betriebsbezogene Wertminderung

Weiter unterscheidet man bei Kosten zwischen dem pagatorischen und dem wertmäßigen Kostenbegriff. Der pagatorische Kostenbegriff umfasst dabei nur Kosten, die mit realen Zahlungsgrößen verknüpft sind und bemisst die Kosten nach diesem Wert, z.B. die Kosten für den Kauf einer bestimmten Menge an Rohstoffen (Becker et al. 2011: S. 181). Der wertmäßige Kostenbegriff orientiert sich bei der Bemessung der Kosten am Wert für den Leistungserstellungsprozess und schließt zudem kalkulatorische Kosten, wie z.B. kalkulatorische Abschreibungen oder einen kalkulatorischer Unternehmerlohn mit ein (ebd.: S. 181 und 257).

Die faktische Erfassung der Daten erfolgt meist im Zuge der Erfassung der einzelnen Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung (Friedl et al. 2010: S. 10). Diese Form bedeutet für die Buchung im System der Kameralistik gewisse Herausforderungen, auf die im Folgenden in Kapitel 4.1 genauer eingegangen wird. Gleichzeitig gibt es auch Formen des internen Rechnungswesens, welche unabhängig von der Finanzbuchhaltung erfolgen, so zum Beispiel die tabellarische Erfassung von Kostenrechnungsdaten (Bea 2005: S. 668).

Neben den monetären Größen ist es im internen Rechnungswesen zudem möglich, nicht-monetäre Kennzahlen zu erfassen. Diese bieten einen weiterreichenden Blick zur Steuerung der unternehmerischen Tätigkeit (Friedl et al. 2010: S. 12–14). Sowohl für Wirtschaftsbetriebe, als auch für öffentliche Verwaltungen können solche nicht-monetären Kennzahlen, wie Produktions- bzw. Bearbeitungszeiten oder beispielsweise Messwerte zur Kundenzufriedenheit, wichtige Informationen liefern. Auf diese wird in der vorliegenden Arbeit allerdings nicht vertieft eingegangen, da deren Erfassung und Verarbeitung unabhängig vom kameralen System erfolgt. An dieser Stelle sei zur Steuerung mit nicht-monetären Kennzahlen in öffentlichen Verwaltungen lediglich auf die Balanced-Scorecard⁷ verwiesen, die sich hierfür sehr gut eignet, wie auch Rudnik (2010: S. 58) findet.

⁷ Für weiterführende Informationen zur Steuerung mit Hilfe der Balanced-Scorecard in öffentlichen Verwaltungen siehe Haldemann et al. (2011).

3.2 Erfassung und Bewertung von Kosten und Leistungen

Die Bewertung von Kosten und Leistungen ist ein wesentliches Element der betrieblichen Steuerung. Insbesondere sind davon die Bereiche Beschaffung, Produktion und Absatz betroffen. Während die Kosten- und Leistungsrechnung hier bislang primär auf kurzfristige Aussagen ausgerichtet war, nimmt die Bedeutung der strategischen Aussagen in den vergangenen Jahren mehr und mehr zu (Eisele et al. 2010: S. 787). Im Folgenden werden nun die Kostenrechnung und die Leistungsrechnung einzeln betrachtet und dargestellt⁸.

3.2.1 Die Istkostenrechnung

Mit Hilfe eines Kostenrechnungssystems wird der wertmäßige Input, also die Kosten eines Leistungserstellungsprozesses erfasst (Busse 2011: S. 487). Dabei erfolgt eine Bewertung des eingesetzten Materials und der geleisteten Arbeitsstunden in monetärer Art und Weise (Friedl et al. 2010: S. 37).

Kosten lassen sich anhand ihrer Art unterscheiden, was entsprechend durch die Systematisierung der Kostenartenrechnung geschieht. Durch die Kostenartenrechnung kann man Aussagen darüber treffen, welche Art der Kosten in welcher Höhe angefallen sind, z.B. wie viel Kosten für Personal und wie viel für externe Dienstleistungen (Hutzschenreuter 2013: S. 312; Friedl et al. 2010: S. 162). In Kapitel 4.2.1 wird darauf unter den speziellen Gegebenheiten der Kameralistik noch genauer eingegangen.

Um darzustellen, wo welche Kosten angefallen sind, dient die Kostenstellenrechnung. Je nach Zuordnungssystematik der Kosten zu Kostenstellen, lassen sich Aussagen darüber treffen, welche dieser in einem Funktionsbereich – z.B. Beschaffung, Fertigung oder Vertrieb – oder in einem Organisationsbereich – z.B. Abteilung 1, Referat 6 – angefallen sind (Hutzschenreuter 2013: S. 312). In Kapitel 4.2.2 wird wiederum unter Berücksichtigung der speziellen Gegebenheiten darauf eingegangen, welche Möglichkeiten sich hier in der Kameralistik bieten.

⁸ In dieser Arbeit kann, um den Umfang nicht zu sprengen, nur ein allgemeiner Überblick über die Kosten- und Leistungsrechnung gegeben werden. Für weitergehende Informationen werden die Werke von Eisele et al. (2010) und Bea (2005) empfohlen.

Durch die Kostenträgerrechnung lassen sich Aussagen darüber treffen, wofür die Kosten angefallen sind. Diese werden dabei einzelnen Produkten oder Tätigkeiten zugeordnet (Hutzschenreuter 2013: S. 312). Damit lässt sich beispielsweise eine Aussage darüber treffen, wie viel Kosten für die Erstellung eines Personalausweises in der öffentlichen Verwaltung anfallen. Auch hier spielen in der Kameralistik spezielle Voraussetzungen eine Rolle, worauf in Kapitel 4.2.3 genauer eingegangen wird.

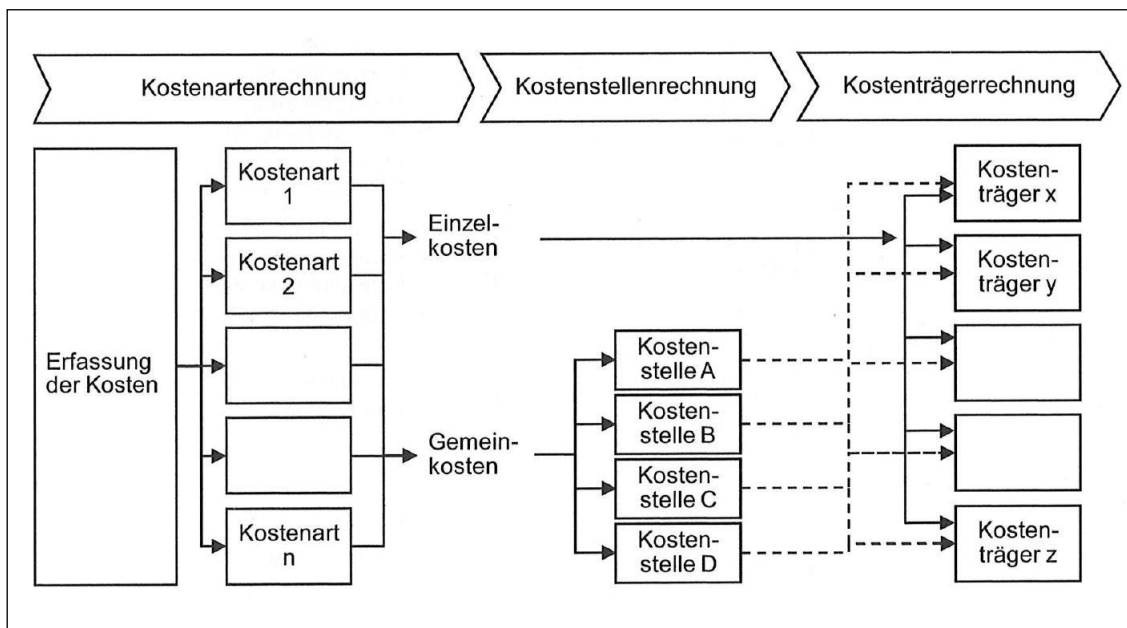


Abbildung 3: Ablauf der Kostenrechnung; nach Hutzschenreuter (2013: S. 313)

Bei den zuordenbaren Kosten unterscheidet man Einzelkosten und Gemeinkosten. Die Einzelkosten werden, wie in Abbildung 3 dargestellt, direkt dem jeweiligen Kostenträger zugeordnet. Gemeinkosten hingegen werden auf Kostenstellen erfasst und anhand eines Verrechnungsschlüssels auf die Kostenträger verteilt (Hutzschenreuter 2013: S. 313). Bea (2005: S. 676) unterscheidet daher genauer zwischen Kostenträgereinzelkosten und Kostenstellengemeinkosten.

Kosten lassen sich weiterhin als variable und fixe Kosten differenzieren. Fixe Kosten und deren Höhe sind unabhängig von der Produktionsmenge (Bea 2005: S. 678 f.). Kosten, die bei einer gegebenen Kapazität, unabhängig von der Menge der hergestellten Leistung gleichbleibend hoch sind, nennt man sprungfixe Kosten (Freidank 2012: S. 36). Beispielsweise hat es keine Auswirkung auf die Miete des Einwohnermeldeamts, ob 2500 oder 2700 Personalausweise ausgestellt werden, wodurch die Miete den fixen bzw. sprungfixen Kosten zuzuordnen ist. Wird die Kapazität überschritten, bei der unter den vorgegebenen Raumbedingungen eine gewisse Anzahl an Personalausweisen ausgestellt werden können, müssen zusätzliche Räumlichkeiten angemietet werden, was dann zu erhöhten Fixkosten bei einer nun erhöhten gegebenen Kapazität führt.

Variable Kosten ändern sich in direkter Abhängigkeit zu jeder einzelnen Leistungseinheit. Die Kosten können sich dabei sowohl linear, als auch progressiv oder degressiv zur erbrachten Leistungsmenge verhalten (Bea 2005: S. 678). Die Erfassung von variablen Kosten, ermöglicht eine Teilkostenrechnung. Hier werden im Gegensatz zur Vollkostenrechnung, bei der alle Kosten – fixe und variable Kosten – erfasst werden, nur die variablen Kosten verrechnet und ein sogenannter Deckungsbeitrag ermittelt (Maier et al. 2013: S. 212). Von den Erlösen werden die variablen Kosten abgezogen, was den Deckungsbeitrag ergibt. Dieser gibt Auskunft darüber, welcher Anteil der Fixkosten durch die jeweilige Produktgruppe gedeckt werden kann, bzw. welchen Beitrag diese zum Betriebsergebnis leistet (Hutzschenreuter 2013: S. 335).

Bei öffentlichen Verwaltungen ergibt sich allerdings die Herausforderung, dass selten positive Deckungsbeiträge vorliegen, da, wie im folgenden Kapitel 3.2.2 erläutert wird, bei diesen oft die Absicht der Erlöserzielung fehlt. Negative Deckungsbeiträge tragen entsprechend auch nicht zur Fixkostendeckung bei, weshalb die Teilkostenrechnung bei öffentlichen Verwaltungen nur begrenzt sinnvoll erscheint.

3.2.2 Die Leistungsrechnung

Bevor genauer auf die Leistungsrechnung eingegangen wird, gilt es noch den Begriff Leistung zu definieren. Nach Friedl et al. (2010: S. 38) ist der Begriff der Leistung weitergehend als der Begriff des Erlöses. Leistungen umfassen sowohl Erlöse, welche durch Veräußerungen erzielt werden, als auch innerbetriebliche Leistungen, wie Teilleistungen im Erstellungsprozess oder noch nicht am Markt abgesetzte Leistungen. Die Leistungen, welche nicht durch Veräußerungserlöse beziffert werden können, werden anhand der angefallenen Kosten bewertet (ebd.). Busse (2011: S. 251) favorisiert grundsätzlich den Begriff des Erlöses und unterscheidet zwischen

dem pagatorischen Erlös oder auch dem Veräußerungserlös und dem kalkulatorischen Erlös, welcher zudem innerbetriebliche Leistungen umfasst. Obwohl Busse sich deutlich für den Erlösbegriff anstelle des Leistungsbegriffs ausspricht, wird in dieser Arbeit doch weiterhin der Leistungsbegriff nach Friedl et al. bevorzugt. Da öffentliche Verwaltungen in der Regel nicht auf eine Erlösmaximierung oder gar -erzielung aus sind, liegt hier der Leistungsbegriff deutlich näher als der des Erlöses. Weiterhin gibt es insbesondere im öffentlichen Bereich viele Leistungen, die nicht als Erlös erfasst werden können (Friedl et al. 2010: S. 250).

Nach Eisele et al. (2010: S. 981) wird mit dem Begriff Leistung „die bewertete, sachzielbezogene Gütererstellung im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit in einer Periode umschrieben.“ Die Leistungen können analog den Kostenarten, -stellen und -trägern, den Leistungsarten, -stellen und -trägern, zugeordnet werden (Becker et al. 2011: S. 153).

Für alle nicht durch Veräußerungserlöse bewertete Leistungen, kann eine Bewertung der Leistungen anhand verschiedener Methoden erfolgen. Die Leistungen können zum einen anhand der Herstellungskosten bewertet werden (Eisele et al. 2010: S. 982). Dies erscheint für öffentliche Verwaltungen am sinnvollsten, da hier die tatsächlich entstandenen Kosten für eine Leistung meist ausschlaggebend sind. Insbesondere bei der Ermittlung von Gebühren und Leistungsentgelten ist dies der Fall (vgl. KommHV-Kameralistik § 12; Freie und Hansestadt Hamburg 1996: S. 5). Zum anderen ist auch eine Bewertung der Leistungen mit marktüblichen Preisen oder internen Verrechnungspreisen denkbar. So ist auch ein Vergleich von Fremd- und Eigenerstellung möglich. Gleichzeitig bringt die Bewertung der Leistungen mit kalkulatorischen Werten aber auch die Herausforderung der richtigen, bzw. angemessenen Bewertung mit sich (Eisele et al. 2010: S. 982).

3.2.3 Die Plankostenrechnung

Während die Istkostenrechnung vergangenheitsbezogene Werte zur Steuerung heranzieht, werden die Berechnungen der Plan-Kostenrechnung anhand künftig erwarteter Kosten vorgenommen (Eisele et al. 2010: S. 928). Die somit ermittelten Sollgrößen werden am Ende der Planungsperiode mit den tatsächlichen Istwerten verglichen. Aufgrund dieser Ergebnisse kann daraufhin steuernd eingegriffen werden (Bea 2005: S. 693).

Die Plankosten werden durch die Kombination mehrerer prognostizierter Werte ermittelt. Hierzu zählen die erwartete Herstellungsmenge des Produkts oder der Dienstleistung, die erwarteten Rohstoffkosten, sowie der erwartete Personalaufwand. Bezüglich des Personalaufwands unterscheidet man zwischen der flexiblen Plankostenrechnung

mit und der starren Plankostenrechnung ohne Berücksichtigung von Beschäftigungsschwankungen (Eisele et al. 2010: S. 928). Bei öffentlichen Verwaltungen ist, aufgrund eines relativ starren Stellenplans und dessen Vorgaben, ohnehin wenig Flexibilität im Hinblick auf den kurzfristigen Personaleinsatz, gegeben. Daher erscheint die starre Plankostenrechnung für öffentliche Verwaltungen geeigneter. Aus diesem Grund wird im Folgenden auch nur auf die starre Plankostenrechnung eingegangen.

Da bei der starren Plankostenrechnung von einer festen Planbeschäftigung ausgegangen wird, sollte diese als erstes festgelegt werden. Dies geschieht z.B. durch Multiplikation der Herstellungszeit pro Stück mit der für diese Periode erwarteten Stückzahl. Die Plankosten lassen sich dann durch die Kosten der Planbeschäftigung zusammen mit sonstigen variablen Herstellungskosten ermitteln (ebd.). Diese Plankosten⁹ lassen sich nun mit den Istkosten vergleichen und bieten dadurch Rückschlüsse auf mögliche Steuerungspotentiale, z.B. bezüglich der Planbeschäftigung.

⁹ Für weitergehende Informationen zur starren Plankostenrechnung, sowie ausführliche Darstellungen zur flexiblen Plankostenrechnung werden die Werke von Eisele et al. (2010: S. 928–936) und Bea (2005: S. 693–698) empfohlen.

3.3 Besonderheiten im kameralen System öffentlicher Verwaltungen

Neben der Betrachtung von Kosten und Leistungen bietet das interne Rechnungswesen noch weitere Rechnungsarten, die relevante Daten zur Steuerung einer Organisation liefern. Bei den im Folgenden dargestellten Arten Finanzplanung und Liquiditätssicherung sowie Investitionsrechnung liegen in der Kameralistik besondere Voraussetzungen vor, auf die im Weiteren genauer eingegangen wird.

3.3.1 Die Finanzplanung und Liquiditätssicherung

Wesentlich für jedes Unternehmen und jede Organisation ist es, die anfallenden Zahlungen bei entsprechender Fälligkeit leisten zu können. Dies sicherzustellen ist Aufgabe der Finanzplanung und Liquiditätssicherung (Busse 2011: S. 283). Alle anfallenden Zahlungen zu einem bestimmten Zeitpunkt müssen aus dem Bestand der liquiden Mittel und den erwarteten Zuflüssen gedeckt werden können. Ansonsten liegt eine Insolvenz vor, welche die Fortführung der Unternehmens- oder Organisations-tätigkeit sehr stark gefährdet (Becker et al. 2011: S. 112, 155). Im Falle der Insolvenz öffentlicher Verwaltungen würden andere Gebietskörperschaften in die Pflicht genommen (Dreyhaupt et al. 2007: S. 11). Bei öffentlichen Verwaltungen gibt es entsprechend keine wirkliche Insolvenz. Was auf Staatsebene aber letztlich vergleichbar wäre, ist der Staatsbankrott. Dieser, sowie bereits dessen Vorstufen, haben verheerende Auswirkungen für die Gesellschaft und die gesamte Volkswirtschaft (vgl. Beck et al. 2012: S. 80–86).

Aus diesem Grund bedarf es einer ordnungsgemäßen Planung der künftig erwarteten Einnahmen und Ausgaben. Im System der Kameralistik erfolgt dies durch die Aufstellung und Einhaltung des Haushaltsplans (Bachmann 2009: S. 176). Wie in Kapitel 2.3.2 dargestellt, ermöglicht die direkte Abbildung der Zahlungsströme in der Kameralistik eine laufende kurzfristige Liquiditätsüberwachung. Die Haushaltsplanung und -bewirtschaftung in öffentlichen Verwaltungen ist letztlich analog zur Finanzplanung und Liquiditätsüberwachung in privaten Unternehmen zu sehen (Bachmann 2009: S. 19).

Die im System der doppelten Buchführung angewandte Berechnung verschiedener Liquiditätsgrade ist zudem ebenso in der Kameralistik möglich. Es werden dabei der Bestand der Zahlungsmittel, die kurzfristigen Forderungen und die kurzfristigen Verbindlichkeiten ins Verhältnis gesetzt (vgl. Hutzschenreuter 2013: S. 160–162; Busse 2011: S. 542).

Dies bedeutet in der Kameralistik für die Liquidität ersten und zweiten Grades folgende Formeln:

Liquidität 1. Grades = liquide Mittel / Ausgabe-Reste

Liquidität 2. Grades = (liquide Mittel + Einnahme-Reste) / Ausgabe-Reste

Die Finanzplanung und Liquiditätssicherung ist wie bereits mehrfach dargestellt (vgl. auch Kapitel 2.3.2) originär im System der Kameralistik verankert und stellt eine wesentliche Funktion dieses Rechensystems dar. Darüber hinaus besteht bei öffentlichen Verwaltungen zudem die Pflicht einen Finanzplan für mehrere Jahre aufzustellen (vgl. KommHV-Kameralistik § 24), wodurch auch die langfristige Finanzplanung fest verankert ist.

3.3.2 Die Investitionsrechnung

Mit Hilfe der Investitionsrechnung wird ermittelt, ob eine geplante Investition in der Zukunft als vorteilhaft angesehen wird. Hierzu gibt es die Ermittlungsmethode des statischen und die des dynamischen Verfahrens. Dabei geht es in der Regel um eine monetäre Bewertung. Eine Investition ist danach dann vorteilhaft, wenn durch den Einsatz finanzieller Mittel in bestimmter Art und Weise, in der Zukunft ein größeres Vermögen als durch eine andere Investition erreicht werden kann. Eine andere Investition kann dabei auch eine Verzinsung zu einem bestimmten Zinssatz sein (Wöhe et al. 2010: S. 528). Im Bereich der öffentlichen Verwaltungen gibt es diesbezüglich eine Besonderheit. Investitionen dienen hier nicht dem Zweck der Vermögensvermehrung. Sie dienen vielmehr der staatlichen Aufgabenerfüllung, weshalb eine Vorteilhaftigkeit einer Investition bei einer öffentlichen Verwaltung sich danach entscheidet, welche Entscheidungsalternative bei gleichwertiger Aufgabenerfüllung die geringeren Kosten verursacht (vgl. KommHV-Kameralistik § 10 (1)).

Bei der Investitionsrechnung in öffentlichen Verwaltungen muss dieser Besonderheit Beachtung geschenkt werden. Die Kostenvergleichsrechnung tut dies explizit. Dabei besteht vielmehr noch die Voraussetzung, dass die Erlöse nicht entscheidungsrelevant sind. Als vorteilhaft wird die Alternative mit den geringsten Kosten bewertet (Hutzschenreuter 2013: S. 124). Hierzu werden alle anfallenden Kosten pro Zeiteinheit summiert, in denen auch kalkulatorische Abschreibungen sowie kalkulatorische Zinsen für das durchschnittlich gebundene Kapital enthalten sind (vgl. Hutzschenreuter 2013: S. 124–126; Wöhe et al. 2010: S. 531 f.).

Die Gewinnvergleichsrechnung zieht die Differenz aus Erlös und Kosten zur Entscheidungsgrundlage heran. Die Rentabilitätsrechnung setzt den Gewinn ins Verhältnis zum durchschnittlich gebundenen Kapital und bestimmt danach die Vorteilhaftigkeit. Beide Rechenarten, die ebenso wie die Kostenvergleichsrechnung eine statische Investitionsrechnung darstellen, basieren auf den durch die Investition erwirtschafteten Erlösen. Ähnlich ist dies bei einer weiteren statischen Methode, der Amortisationsrechnung. Hier wird betrachtet, wann die getätigte Auszahlung der Investition durch die erwarteten Einnahmen refinanziert ist (Wöhe et al. 2010: S. 532–534). Demnach bietet sich bei den statischen Investitionsrechnungen für öffentliche Verwaltungen nur die Kostenvergleichsrechnung an, da alle anderen Methoden ihre Entscheidung von den gemachten Erlösen abhängig machen, die in der öffentlichen Verwaltung nicht im Fokus stehen.

Bei der dynamischen Investitionsrechnung wird, anders als bei der statischen, die gesamte Dauer der Investition betrachtet und dadurch unterschieden, zu welchem Zeitpunkt die jeweiligen Zahlungen anfallen. Diese werden dann durch Auf- oder Abzinsung entsprechend vergleichbar gemacht (Hutzschenreuter 2013: S. 134; Wöhe et al. 2010: S. 538). Durch verschiedene mathematische Formeln¹⁰ werden damit Vergleichswerte geschaffen, anhand derer die Vorteilhaftigkeit einer Investition beurteilt wird. So wird bei der Kapitalwertmethode der Wert der Investition zum Zeitpunkt null bestimmt, in dem alle Ein- und Auszahlungen für den Investitionszeitraum auf diesen Zeitpunkt hin diskontiert werden. Grundsätzlich gilt dabei, dass nur Investitionen mit einem Kapitalwert größer null vorteilhaft sind und bei mehreren Alternativen die Investition mit dem höheren Kapitalwert realisiert werden sollte (Hutzschenreuter 2013: S. 136 f.; Wöhe et al. 2010: S. 541–543).

Bei Investitionen in öffentlichen Verwaltungen stellt sich dieses Entscheidungskriterium, aufgrund des oben angesprochenen fehlenden Zwecks der Vermögensmehrung, etwas anders dar. Hier kann es durchaus der Fall sein, dass wegen fehlender Erlöse ein negativer Kapitalwert der Investition vorliegt und dieses dennoch vorteilhaft ist. So kann eine Investition Kosten verhindern, deren Kapitalwert noch negativer wäre, als der der Investition selbst. Bei dem Vergleich von Entscheidungsalternativen kann also gelten, dass die Investition vorzuziehen ist, die den weniger negativen Kapitalwert aufweist. Diesem spezifischen Entscheidungskriterium liegt immer die Prämisse zu Grunde, dass es Aufgaben gibt, welche die öffentliche Verwaltung in jedem Fall ausführen muss oder will, wenn zum Beispiel der politische Wille vorliegt. Die Antwort, welche die Investitionsrechnung hier gibt, ist also nicht ob die Investition grundsätzlich getätigt werden soll, sondern welche Alternative der Investition zu wählen ist.

¹⁰ vgl. hierzu Hutzschenreuter (2013: S. 135–147) und Wöhe et al. (2010: S. 539–553)

Bei allen weiteren Arten der dynamischen Investitionsrechnung in öffentlichen Verwaltungen, wie der Berechnung des internen Zinsfußes oder der Annuitätenmethode, muss ebenfalls diese Prämisse zu Grunde gelegt werden. Entsprechend braucht es auch hier eine situationsbedingte Anpassung des Entscheidungskriteriums.

4 Steuerung in öffentlichen Verwaltungen mit kameralem Buchungssystem

4.1 Ein pragmatischer Ansatz für die Datengrundlage

In Kapitel 3.1.1 wurde dargestellt, dass das interne Rechnungswesen unternehmensrelevante Daten liefert, aufgrund derer Aussagen für die Steuerung des Unternehmens getroffen werden. Die Datengrundlage des internen Rechnungswesens basiert dabei auf der Erfassung von Erlösen und Kosten, die wiederum betriebsbezogene Erträge und Aufwände sind (vgl. Kapitel 3.1.2). Wie in Kapitel 2.2.4 dargestellt, werden in der Kameralistik allerdings Einnahmen und Ausgaben erfasst, nicht aber Ertrag und Aufwand. Dadurch entsteht nun die in Kapitel 3.1.2 angesprochene Problematik, dass die in der Kameralistik erfassten Daten nicht ohne weiteres als Datengrundlage für das interne Rechnungswesen verwendet werden können. Im Folgenden wird ein Vorschlag für einen pragmatischen Umgang mit dieser Herausforderung dargestellt.

4.1.1 Der Kosten- und Erlösbegriff in öffentlichen Verwaltungen

An dieser Stelle wird zunächst auf die Diskrepanz von Aufwand und Ertrag gegenüber Kosten und Erlösen eingegangen (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 701; Kapitel 3.1.2). Bei öffentlichen Verwaltungen bietet sich die Möglichkeit, diese Diskrepanz zu vernachlässigen. Theoretisch besteht zwar auch in öffentlichen Verwaltungen eine Diskrepanz zwischen den verbuchten Erträgen und Aufwänden gegenüber den, im internen Rechnungswesen zu Grunde gelegten, Erlösen und Kosten. Die Fälle, in denen eine Deckungsungleichheit vorliegt, in Abbildung 4 (1a), (1b), (2a) und (2b), kommen bei öffentlichen Verwaltungen praktisch allerdings so gut wie nicht vor.

Öffentliche Verwaltungen dürfen nur Aufwendungen tätigen, die dem Aufgabenzweck der Organisation entsprechen (vgl. Kapitel 2.3.1). Daher gibt es betriebsfremde Aufwände, die damit keine Kosten darstellen würden (vgl. Abbildung 4, 1a), bei diesen in der Regel nicht. Eine Ausnahme hiervon liegt nach Bachmann (2009: S. 51) dann vor, wenn es beispielsweise zu Veräußerungsverlusten bei Grundstücken kommt. Diese betriebsfremden Aufwände sind allerdings, wenn auch ggf. nicht der Höhe nach, so doch in ihrer Anzahl so gering, dass sie über einzelne Korrekturbuchungen ausgeglichen werden können.

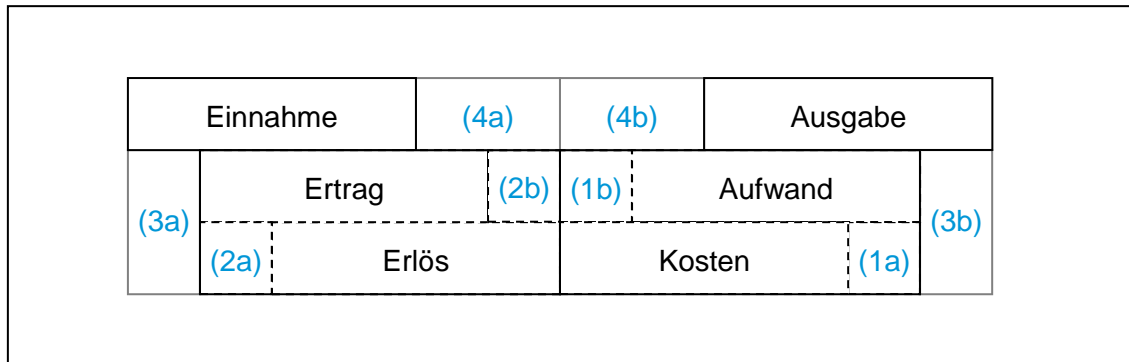


Abbildung 4: Betriebswirtschaftliche Datengrößen im Rechnungswesen; eigene Darstellung in Anlehnung an Hutzschenreuter (2013: S. 92); Wöhe et al. (2010: S. 700)

Da es in der Kameralistik keine Abschreibungen gibt (Bezler 2014: S. 55) – dies ist erst im System der Betriebskameralistik bzw. der erweiterten Kameralistik möglich (vgl. Kapitel 2.1.3 und 2.1.4) – können bei den regulär erfassten kamerale Daten auch kein bewertungsbedingter Aufwand (Abbildung 4, 1a) oder kalkulatorische Abschreibungen (Abbildung 4, 1b) vorliegen, die als Kosten ausgeschlossen bzw. berücksichtigt werden müssten (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 700). Freilich kann man es als fachlich für sinnvoll erachten, kalkulatorische Abschreibungen zu berücksichtigen, insbesondere beispielsweise bei der Berechnung entsprechender Gebühren (vgl. Schmehl 2004: S. 128). In diesem Fall muss man dies in der Kameralistik dann aber ohnehin durch Zusatzbuchungen erfassen, weshalb es an dieser Stelle keine Rolle spielt.¹¹

Kalkulatorische Wagnisse (Abbildung 4, 1b) liegen in der Regel bei öffentlichen Verwaltungen nicht vor. Zwar werden sie bei der Aufzählung möglicher kalkulatorischer Kosten in öffentlichen Verwaltungen benannt (vgl. z.B. Dreyhaupt et al. 2007: S. 95), doch haben sie in der Praxis keine wirkliche Relevanz. Dies sieht auch Schmehl (2004: S. 128) so, der den kalkulatorischen Wagnissen eine geringe praktische Bedeutung zumisst.

¹¹ Letztlich handelt es sich dabei dann wieder um eine Frage der Periodengenauigkeit, weshalb an dieser Stelle auf Kapitel 2.2.4 und dort benannte weiterführende Literatur verwiesen wird.

Ein theoretisch zu berücksichtigender außerordentlicher Aufwand (Abbildung 4, 1a) wird meist mit dem Beispiel eines Unwetterschadens an Verwaltungsgebäuden beschrieben (vgl. Ott 2011: S. 31; Bachmann 2009: S. 49). Im konkreten Fall ist dieser Aufwand aber jedoch durch eine Versicherung abgedeckt. Sollte weiterhin ein außerordentlicher Aufwand, der dem Namen nach außerordentlich und damit auch eher selten vorkommt, auftreten, so kann dieser durch eine einfache Korrekturbuchung ausgeglichen werden. Entsprechend sind auch außerordentliche Aufwände bei öffentlichen Verwaltungen in der Regelerfassung zu vernachlässigen.

Lediglich Zusatzkosten (Abbildung 4, 1b), insbesondere in Form einer kalkulatorischen Miete, erscheinen bei öffentlichen Verwaltungen, die sich oft im Besitz selbstgenutzter Immobilien befinden, als wahrscheinlich. Diese können aber sehr einfach durch eine interne Verrechnung verbucht und damit als Kosten aktiviert werden. Das Land Berlin hat beispielsweise seine Immobilien sogar in eine 100%-ige Tochterfirma ausgegliedert und macht die Mietkosten so zu tatsächlichen Aufwendungen und regulären Kosten (BIM Berliner Immobilienmanagement GmbH 2012: S. 6). In jedem Fall können Zusatzkosten durch eine interne Verrechnung nachvollziehbar im Rechnungssystem erfasst werden. Zwischen Aufwand und Kosten muss damit nicht unterschieden werden.

Bei Erträgen und Erlösen kann analog davon ausgegangen werden, dass eine zu vernachlässigende Diskrepanz vorliegt (Abbildung 4, 2). Auch Bolsenkötter et al. (2009: S. 75) sehen den Unterschied von Kosten und Aufwand in öffentlichen Verwaltungen als vernachlässigbar an. Im Folgenden werden daher die Erträge und Aufwände öffentlicher Verwaltungen mit den Erlösen und Kosten selbiger gleichgesetzt.

4.1.2 Die Erfolgswirksamkeit von Kosten und Erlösen in der Kameralistik

Es bleibt nun noch die Frage der erfolgswirksamen Erfassung von Kosten und Erlösen bzw. Aufwand und Ertrag in der richtigen Periode. Denn bei den in der Kameralistik erfassten Einnahmen und Ausgaben wird darauf keine Rücksicht genommen (vgl. Kapitel 2.2.4).

Damit bleibt also zunächst die Diskrepanz zwischen Einnahmen und Ausgaben gegenüber Erlösen und Kosten bestehen. Einnahmen, die in der laufenden Rechnungsperiode nicht erfolgswirksam werden, stellen keinen Erlös dar (Abbildung 4, 3a). Ebenso sind Ausgaben, die in der laufenden Rechnungsperiode nicht erfolgswirksam werden, nicht als Kosten zu werten (Abbildung 4, 3b). In der Kameralistik ist es nicht möglich, dies zu unterscheiden und abzubilden.

Entsprechend ist es in der Kameralistik auch nicht möglich, Erträge, die in einer früheren Periode als Einnahme verbucht wurden, in der laufenden Periode aber erst erfolgswirksam werden, in eben dieser laufenden Periode als Erlös darzustellen (Abbildung 4, 4a). Auch Aufwendungen einer Periode, die in einer früheren Periode als Ausgabe verbucht werden, können in der Kameralistik nicht, wie dies eigentlich richtig wäre, in der laufenden Periode als Kosten erfasst werden (Abbildung 4, 4b).

Es liegt im System der Kameralistik also immer eine Diskrepanz in der periodengerechten Darstellung von Kosten und Erlösen vor. In der Summe bleiben die Kosten und Erlöse aber identisch mit den Ausgaben und Einnahmen. Denn schließlich handelt es sich nur um eine Verschiebung innerhalb der Perioden. Nach Lutz (2009: S. 18) entsprechen die kamerale Einnahmen und Ausgaben des Verwaltungshaushalts ohnehin zu 90% den betriebswirtschaftlichen Erträgen und Aufwänden, bzw. nach der oben dargelegten Gleichsetzung auch den Erlösen und Kosten. Sollte eine periodengerechte Darstellung von Kosten und Erlösen gewünscht sein, bleibt im kameralem System letztlich nur die erweiterte Kameralistik a.F. oder n.F. als Lösungsmöglichkeit (vgl. Kapitel 2.1.4; Schmidt et al. 2005: S. 66–96).

Es besteht also eine Diskrepanz zwischen den in der Kameralistik verbuchten Einnahmen und Ausgaben und den im internen Rechnungswesen zu Grunde gelegten Erlösen und Kosten. Man kann aber, wie eben dargestellt, auch näherungsweise davon ausgehen, dass die kameral erfassten Daten der Einnahmen und Ausgaben zur Verwendung im internen Rechnungswesen öffentlicher Verwaltung herangezogen werden können. Eine 100%-ige Genauigkeit ist dadurch sicherlich nicht gegeben, doch bietet sich so eine pragmatische Möglichkeit die Methoden des internen Rechnungswesens auch in der Kameralistik ohne großen Mehraufwand zum Einsatz zu bringen. Im Folgenden wird also im Sinne einer pragmatischen Lösung die periodengerechte Darstellung der Kosten und Erlöse vernachlässigt und diese damit mit den kameralem Ausgaben und Einnahmen gleichgesetzt.

4.1.3 Die Grenzen der pragmatischen Lösung

Der eben dargestellte pragmatische Lösungsansatz stellt eine einfache und für geringen Ressourcenaufwand gedachte Möglichkeit dar, mit der Ausgaben-Kosten-Problematik umzugehen. Bei der Anwendung dieser Näherung muss dem Betrachter bewusst sein, dass es an manchen Stellen zu Unschärfen kommen kann und bestimmte Sachverhalte damit nicht abgebildet werden können.

Durch die zahlungsstromorientierte Buchungsweise findet in der Kameralistik keine saubere Darstellung des Vermögens statt. Zwar haben öffentliche Verwaltungen Bestandsverzeichnisse zu führen, die Lutz (2009: S. 37) für ausreichend erachtet. Eine konkrete Darstellung des Vermögens, wie im System der doppelten Buchführung ist damit aber nicht möglich (vgl. Geisler 2014: S. 65). Ursache hierfür ist auch, dass Vermögen und Schulden in der Kameralistik systembedingt nicht fortgeschrieben werden können (Raupach et al. 2009: S. 18). Denkbar wäre eine punktuelle Bewertung des in den Bestandslisten aufgeführten Vermögens, was aber zu jedem Betrachtungszeitraum neu erfolgen muss und einen hohen Aufwand erfordert.

Der fehlenden Darstellung der Schulden kann ebenso nur durch umfassende Nebenrechnungen Abhilfe geschaffen werden, soweit diese nicht als Ausgabereste erfasst wurden. Bei öffentlichen Verwaltungen, von denen viele Beamte beschäftigen, fallen künftig anfallende Pensionszahlungen dabei besonders ins Gewicht (Braun 2011: S. 169 f.) Selbst wenn Rückstellungen für diese Pensionszahlungen gebildet werden, werden diese in der Kameralistik nicht als Aufwand und damit nicht als Belastung erfasst (Heller 2010: S. 176).

Zudem besteht in der Kameralistik das Problem, dass Investitionen buchungstechnisch im Anschaffungsjahr mit dem vollen Anschaffungspreis erfasst werden. Dies wäre auch im Fall des in Kapitel 4.1.2 dargestellten Lösungsansatzes der Fall. Aufgrund der fehlenden Abschreibungsmöglichkeit und des notwendigen Haushaltsausgleichs geht Braun (2011: S. 180 f.) davon aus, dass deshalb rentable Investitionen in öffentlichen Verwaltungen unterbleiben.

Eine korrekte Vermögensdarstellung ist in der einfachen Kameralistik letztlich nicht möglich, kann aber bei Bedarf in der wesentlich ressourcenintensiveren erweiterten Kameralistik abgebildet werden (vgl. Henkes 2008: S. 550–552; Marettke et al. 2006: S. 26).

4.2 Eine angepasste Kosten- und Leistungsrechnung im kameralem System

Wie eben in Kapitel 4.1 dargestellt, bedarf es bezüglich der Datengrundlage des internen Rechnungswesens im kameralem System öffentlicher Verwaltungen des ein oder anderen pragmatischen Lösungsansatzes. Auch für die Kosten- und Leistungsrechnung im System der Kameralistik braucht es einzelne Anpassungen, Erläuterungen und zum Teil lösungsorientierte Handlungsansätze. Dies wird im Folgenden genauer dargestellt und dabei verdeutlicht, wie eine Kosten- und Leistungsrechnung im kameralem System möglich ist. Der Fokus liegt dabei auf den Kosten, wobei die dargestellten Ergebnisse analog für Erlöse bzw. Leistungen in gleicher Weise zu verstehen sind.

4.2.1 Die kamerale Gruppierung als Kostenartenrechnung

Mit der Kostenart wird im Zuge der Kostenartenrechnung dargestellt, welche Kosten angefallen sind (vgl. Kapitel 3.2.1). Dabei werden die verbrauchten Ressourcen nach ihrer Art geordnet. So lässt sich beispielsweise erfassen, wie viele Personalkosten und wie viele Materialkosten entstanden sind (Hutzschenreuter 2013: S. 312).

Im kameralem System erfüllt diese Ordnungsfunktion der Gruppierungsplan, welcher damit für die Kostenartenrechnung in der Kameralistik herangezogen werden kann. Es erfolgt dabei eine Zuordnung der Kosten nach der „Art der verbrauchten Produktionsfaktoren“ (Hutzschenreuter 2013: S. 314; vgl. auch Lutz 2009: S. 48, 68).

Mit Hilfe des Gruppierungsplans werden in der Kameralistik die Einnahme- und Ausgabearten erfasst und verbucht (vgl. Kapitel 2.2.1). Dies regelt § 10 (2) HGrG ausdrücklich. Gemäß § 49a HGrG erfolgt im Sinne einer einheitlichen Datengrundlage auf Bund- und Länderebene eine einheitliche Gruppierung. Auch die Gruppierungspläne auf kommunaler Ebene sind an den von Bund und Ländern angepasst (Wiesner 2012: S. 81). Die Gruppierung erfolgt mit Hilfe von Hauptgruppen, Obergruppen und Gruppen. Von der allgemeinen Hauptgruppe, über die spezifischere Obergruppe, hin zur exakten Gruppe, wird der Gruppierungsplan damit immer präziser (ebd. S. 82 f.). Wie in Tabelle 4 dargestellt, handelt es sich bei den ersten drei Hauptgruppen um Einnahmen und bei den Hauptgruppen vier bis neun um Ausgaben.

Tabelle 4: Schematische auszugsweise Darstellung des Gruppierungsplans; nach Wiesner (2012: S. 82), inhaltlich angepasst an Bundesministerium der Finanzen (2013)

Hauptgruppe	→	Obergruppe	→	Gruppe
0. Einnahmen aus Steuern und steuerähnlichen Abgaben sowie EU-Eigenmittel				
1. Verwaltungseinnahmen, Einnahmen aus Schuldendienst u. dgl.				
2. Einnahmen aus Zuweisungen und Zuschüssen mit Ausnahme für Investitionen				
3. Einnahmen aus Schuldenaufnahmen, aus Zuweisungen und Zuschüssen für Investitionen, besondere Finanzierungseinnahmen				
4. Personalausgaben	→	4.1 Aufwendungen für Abgeordnete und ehrenamtlich Tätige		
5. Sächliche Verwaltungsausgaben, militärische Beschaffungen usw., Ausgaben für den Schuldendienst		4.2 Bezüge und Nebenleistungen	→	4.2.1 Bezüge der Bundespräsidentin, des Bundespräsidenten, der Bundeskanzlerin, des Bundeskanzlers, der Ministerpräsidentinnen, der Ministerpräsidenten, der Bürgermeisterinnen, der Bürgermeister, [...] und sonstiger Amtsträgerinnen und Amtsträger
6. Ausgaben für Zuweisungen und Zuschüsse mit Ausnahme für Investitionen		4.3 Versorgungsbezüge und dgl.		4.2.2 Bezüge und Nebenleistungen der Beamtinnen, Beamten, Richterinnen und Richter
7. Baumaßnahmen		4.4 Beihilfen, Unterstützungen, Fürsorgeleistungen und dgl.		4.2.3 Bezüge und Nebenleistungen der Berufssoldatinnen und Berufssoldaten und [...] Zivildienstleistenden (nur Bund)
8. Sonstige Ausgaben für Investitionen und Investitionsförderungsmaßnahmen		4.5 ...		4.2.4 Zuführung an die Versorgungsrücklage
9. Besondere Finanzierungsausgaben		4.6 ...		4.2.7 Beschäftigungsentgelte, Vergütungen, Honorare für nebenamtlich und nebenberuflich Tätige
				4.2.8 Entgelte der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer (Beschäftigte)
				4.2.9 Nicht aufteilbare Personalausgaben

Eine Unterscheidung nach Einzel- und Gemeinkosten ist anhand der Gruppierungsnummer zunächst nicht möglich. Es gibt jedoch noch die an die Gruppierungsnummer angehängten Ordnungsziffern 1-99 (siehe auch Abbildung 1, S. 17). Diese können die jeweiligen öffentlichen Verwaltungen im eigenen Ermessen gestalten (Wiesner 2012: S. 83). Entsprechend ist hier die Möglichkeit gegeben, diese derart auszugestalten, dass bei bestimmten Ordnungsziffern lediglich Gemein- und bei anderen lediglich Einzelkosten verbucht werden. Damit kann im kameralem System mit Hilfe des Gruppierungsplans eine Kostenartenrechnung vorgenommen werden, die zunächst nach der „Art der verbrauchten Produktionsfaktoren“ und in zweiter Instanz „nach der Zurechenbarkeit auf Kostenträger“ erfolgt (Hutzschenreuter 2013: S. 314).

4.2.2 Die Haushaltsgliederung als Kostenstellenrechnung

Mit Hilfe der Kostenstellenrechnung wird dargestellt, wo die Kosten angefallen sind (vgl. Kapitel 3.2.1). Insbesondere geht es dabei darum, die Gemeinkosten, welche nicht direkt einem Kostenträger zuzuordnen sind, gesammelt zu erfassen und dann weiter zu berechnen. Eine Gliederung erfolgt dabei in der Regel nach funktionalen Gesichtspunkten (Hutzschenreuter 2013: S. 326).

Die Gliederung nach Kostenstellen kann im kameralem System als die des Haushalts nach Einzelplänen, Abschnitten und Unterabschnitten angesehen werden (vgl. Kapitel 2.2.1). Die Gliederung des kameralem Haushalts findet oft anhand von Organisationseinheiten statt (Braun 2011: S. 39). Dies könnte einer funktionalen Gliederung, wie sie Hutzschenreuter (2013: S. 326) aufführt, entgegenstehen. Man kann jedoch davon ausgehen, dass die Struktur der Organisationseinheiten in öffentlichen Verwaltungen sehr stark nach funktionalen und fachlichen Gesichtspunkten erfolgt (vgl. Hermes 2012: S. 21 f.). Dies hat zur Folge, dass die Gliederung des Haushalts und damit der Kostenstellen in der Kameralistik anhand funktional-fachlicher Kriterien vorgenommen wird. So sind beispielsweise einzelne Projekte, ebenso wie allgemeine Geschäftsausgaben, in jeweils einem eigenen Abschnitt zusammengefasst (vgl. Bayerischer Jugendring 2014: S. 2-4, 14). Auf eine Verrechnung der Gemeinkosten wird im folgenden Kapitel 4.2.3 noch genauer eingegangen.

An dieser Stelle kann festgehalten werden, dass in der Kameralistik durch eine Haushaltsgliederung automatisch eine Gliederung nach Kostenstellen vorliegt. Dieser Sachverhalt sollte bei der Aufstellung des Haushaltsplans einer öffentlichen Verwaltung entsprechend mitbedacht werden, um im Nachhinein den gewünschten Steuerungseffekt erzielen zu können. Schon Burret (1965: S. 8) spricht davon, dass ein guter Aufbau des Haushaltsplans wesentlich für die Aussagekraft der Kameralistik ist.

Bei der neuen Haushaltssteuerung, den sogenannten Produkthaushalten (vgl. Kapitel 2.1.4 und 2.2.1) liegt eine Gliederung des Haushalts nach Produkten und Produktbereichen (Klümper 2002: S. 22) vor. In diesem Fall lässt sich die Haushaltsgliederung nicht mit einer Gliederung nach Kostenstellen vergleichen. Eine Gliederung des Haushalts erfolgt dabei eher gemäß der Systematik der Kostenträgerrechnung, wobei hier das Haushaltssystem und interne Rechnungswesen derart umfassend besteht, dass ein Vergleich mit der Haushaltsgliederung nicht notwendig ist.¹²

4.2.3 Die Kostenträgerrechnung im kameralem System

Mit der Kostenträgerrechnung wird dargestellt, wofür die Kosten angefallen sind (vgl. Kapitel 3.2.1). Hierzu werden die in der Kostenarten- und Kostenstellenrechnung erfassten Kosten auf einzelne Produkte bzw. Kostenträger verteilt (Hutzschenreuter 2013: S. 327.; siehe auch Abbildung 3, S. 28). Wöhe et al. (2010: S. 970) unterscheiden dabei die Kostenträgerstückrechnung, welche die Herstellungs- bzw. Selbstkosten pro Stück erfasst und die Kostenträgerzeitrechnung, welche die Kosten einer Produktart für eine Periode beziffert.

Für die öffentliche Verwaltung hat die Kostenträgerstückrechnung im Wesentlichen Relevanz im Hinblick auf ihre Planungsfunktion. Durch die Ermittlung der Selbstkosten eines Produktes kann beispielsweise entschieden werden, ob eine Eigen- oder Fremdproduktion aus finanziellen Gründen Sinn macht. Bei der Kostenträgerzeitrechnung liegt die Relevanz für die öffentliche Verwaltung in der Kontrollfunktion. Durch den Vergleich von Plan- und Istkosten ist eine gute Möglichkeit der finanziellen Zielkontrolle gegeben (ebd.).

Bei den Kalkulationsverfahren der Kostenträgerrechnung sind die Methoden der Divisionskalkulation und der Äquivalenzziffernkalkulation für den Bereich der öffentlichen Verwaltungen in der Regel ungeeignet. Die Divisionskalkulation und die Äquivalenzziffernkalkulation nehmen die Herstellung einer einzelnen Produktart zur Grundlage, während in der öffentlichen Verwaltung meist Produkte und Dienstleistungen unterschiedlicher Art hergestellt werden. Hier erscheint daher die Zuschlagskalkulation am besten geeignet (vgl. Hutzschenreuter 2013: S. 328; Wöhe et al. 2010: S. 970).

¹² Für weitergehende Informationen hierzu siehe Klümpert (2002).

Bei der Zuschlagskalkulation werden die Kosten eines Kostenträgers durch die Summe der direkt verrechneten Einzelkosten und der über Zuschlagssätze verteilten Gemeinkosten erfasst. Die Zuschlagssätze der Gemeinkosten können anhand einer festen Bezugsgröße, wie z.B. den Materialeinzelkosten (MEK), den Personaleinzelkosten (PEK) oder den gesamten Einzelkosten (EK), errechnet werden. Dabei handelt es sich dann um die summarische Zuschlagskalkulation. Bei der differenzierten Zuschlagskalkulation werden die einzelnen Gemeinkostenanteile anhand der jeweiligen Kostenart, wie z.B. Material- oder Personaleinzelkosten, separat errechnet (Wöhe et al. 2010: S. 973–975).

Tabelle 5: Selbstkosten einer Innenrevisionsprüfung; eigene Darstellung nach Wöhe et al. (2010: S. 976), Daten näherungsweise aus Bayerischer Jugending (2014).

	Kostenträgerstückrechnung		Kostenträgerzeitrechnung
	Selbstkosten		Sollkosten bei 15 Beratungen pro Jahr
Materialeinzelkosten (MEK)	50		750
Materialgemeinkosten (500% der MEK)	250		3.750
Materialkosten		300	4.500
Personaleinzelkosten (PEK)	2.000		30.000
Personalgemeinkosten (20% der PEK)	400		6.000
Personalkosten		2.400	36.000
Herstellungskosten (HK)		2.700	40.500
Verwaltungsgemeinkosten (10% der HK)	270		4.050
Vertriebsgemeinkosten (1,1% der HK)	30		450
Vertriebseinzelkosten (in diesem Fall vor allem Reisekosten)	350		5.250
Selbstkosten		3.350	50.250

In Tabelle 5 wird stark vereinfacht die Ermittlung der Selbstkosten durch differenzierende Zuschlagskalkulation am Beispiel einer Innenrevisionsprüfung bei einer Gliederung des Bayerischen Jugendrings K.d.ö.R. dargestellt. Zu den jeweiligen Einzelkosten werden aufgrund eines Zuschlagssatzes die entsprechenden Gemeinkosten addiert. Auf die so ermittelten Herstellungskosten werden abschließend neben den Vertriebs Einzelkosten noch Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, welche sich an der Höhe der Herstellungskosten bemessen, aufgeschlagen.

Durch eine geeignete Gliederung des Haushalts (vgl. Kapitel 4.2.2) und einen entsprechenden Gruppierungsplan (vgl. Kapitel 4.2.1) wird die Möglichkeit geschaffen, die einzelnen Kostenpositionen, sowohl Einzel- als auch Gemeinkosten, entsprechend zu identifizieren und zusammenzufassen. Dies ermöglicht auch den Vergleich der Sollkosten mit den Istkosten, welche in der kameralen Rechnungslegung in der Jahresrechnung ausgewiesen sind (KommHV-Kameralistik § 77-78).

4.3 Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen

Die Steuerung über absolute Größen ist eine Möglichkeit. Das Benchmarking erlaubt darüber hinaus einen Vergleich mit anderen Unternehmen und Organisationen, indem Informationen systematisch gesammelt und ausgewertet werden (Fischer et al. 2012: S. 279). Ziele dieses Vergleichs können in öffentlichen Verwaltungen beispielsweise die Kostensenkung, eine Qualitätssteigerung oder eine höhere Kundenbindung sein (Thau 2009: S. 26). Im Folgenden werden die wesentlichen Grundzüge des Benchmarking dargestellt und dabei auf die Besonderheiten bei öffentlichen Verwaltungen eingegangen.¹³

4.3.1 Die Einsatzmöglichkeit des Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen

In der Phase der Vorbereitung, welche denen der Analyse, des Vergleichs und der Verbesserung vorhergeht, werden die zu analysierenden Bereiche definiert und die Leistungsdimensionen festgesetzt (Fischer et al. 2012: S. 280). Um verstehen zu können, an welchen Stellen und in welchen Bereichen der öffentlichen Verwaltungen das Benchmarking Sinn macht, bedarf es zunächst noch eines genaueren Blickes auf das Grundverständnis des Benchmarking. Durch die Ermittlung vergleichbarer Informationen und deren Gegenüberstellung wird durch das Benchmarking ein Wettbewerb zwischen den verglichenen Parteien geschaffen (Thau 2009: S. 26). Bei der Identifikation möglicher Einsatzgebiete muss daher darauf geachtet werden, ob ein Wettbewerbscharakter an dieser Stelle sinnvoll ist. Zudem verursacht das Benchmarking selbst zum Teil hohe Kosten (vgl. Kuhlmann 2003: S. 114, 125), weshalb auch die Kosten-Nutzen-Relation mit bedacht werden muss.

Thau (2009: S. 28) sieht die Stärke des Benchmarking besonders darin, einen nützlichen Wettbewerb in öffentlichen Verwaltungen zu schaffen. Er geht dabei davon aus, dass Wettbewerb ein wirtschaftlicheres und innovativeres Handeln begünstigt (vgl. auch Reichard 1998).

¹³ Die komplexe Materie des Benchmarkings kann an dieser Stelle nicht voll umfänglich behandelt werden, da dies den Rahmen dieser Arbeit bei weitem übersteigen würde. Als weiterführende Literatur zum Thema Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen wird bei Interesse Thau (2009) empfohlen.

Dieser Wettbewerb kann entweder intern, innerhalb einer öffentlichen Verwaltung, oder extern, mit anderen Organisationen und Unternehmen stattfinden. Stellt man einen Vergleich mit einer Organisation der gleichen Branche an, so spricht man vom kompetitiven Benchmarking. Bei einem Vergleich mit einer branchenunabhängigen Organisation oder gar einem Unternehmen der freien Wirtschaft, befindet man sich im Bereich des funktionalen Benchmarkings (Fischer et al. 2012: S. 282 f.).

Bei öffentlichen Verwaltungen bietet es sich an, zwei Ansatzpunkten des Benchmarking besondere Beachtung zu schenken. Wie in Kapitel 2.3.1 dargestellt, erfolgt eine Steuerung der öffentlichen Verwaltung im kameralem System in der Regel durch die Steuerung des Inputs. Entsprechend sollte auch beim Benchmarking ein Vergleich des Inputs verschiedener Bereiche, wie z.B. finanzieller oder personeller Ressourcen, hergestellt werden (vgl. Thau 2009: S. 40). Auch den outputorientierten Benchmarks öffentlicher Verwaltungen kommt eine gewisse Bedeutung zu. Thau (ebd.) bezieht sich dabei hauptsächlich auf das New-Public-Management und die damit verbundene produktorientierte Steuerung. Letztlich ist es aber auch möglich, ohne einen Produkthaushalt, outputorientiertes Benchmarking anzuwenden. Freilich muss hierzu die entsprechende Leistung klar definiert und messbar sein.

Da es nicht nur wichtig ist, wenig Ressourcen zu verbrauchen oder einen hohen Output zu erzielen, sondern auch ein möglichst gutes Verhältnis von Input und Output zu erreichen (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 34), dürften auch Benchmarks interessant sein, die ein Input-Output-Verhältnis erfassen. Dabei kann es sich um spezielle Kennziffern oder aber auch um einen Quotienten zweier sinngemäß verbundener Input- und Outputbenchmarks handeln.

Wesentlich für einen sinnvollen Einsatz des Benchmarkings in öffentlichen Verwaltungen ist neben dem Kosten-Nutzen-Verhältnis die Frage, ob es ein geeignetes Instrument für den gewünschten Effekt darstellt. Hierbei spielt, wie oben bereits dargestellt, zum einen eine Rolle, ob an der entsprechenden Stelle ein Wettbewerbscharakter passend ist. Weiter ist von Bedeutung, dass die Steuerungsmöglichkeiten des Benchmarking sowohl von der Verwaltungsführung als auch von der Politik konsequent umgesetzt werden (vgl. Thau 2009: S. 62–64).

4.3.2 Die Umsetzung des Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen

Nachdem die gewünschten Daten erhoben bzw. erfasst sind, werden diese miteinander verglichen (Fischer et al. 2012: S. 280). Sofern es sich nicht um den Vergleich von Werten innerhalb einer öffentlichen Verwaltung handelt, bedarf es entsprechender Vergleichsobjekte.

Es ist bereits in der ersten Phase eines Benchmarkingprozesses von entscheidender Bedeutung die Vergleichsobjekte festzulegen. Hier gilt es gegebenenfalls Vereinbarungen mit entsprechenden Benchmarking-Partnern zu treffen und den Nutzen für alle Seiten zu klären (Lentrodts et al. 2009: S. 115). Insbesondere auf kommunaler Ebene gibt es größere Organisationszusammenschlüsse mit einem standardisierten Benchmarking-Vergleich. Zwei große und wichtige Zusammenschlüsse sind hier der Verband der kommunalen Unternehmen und die Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) mit dem Interkommunalen Netz (IKO-Netz). Auch die Bertelsmann-Stiftung hat im Bereich des Benchmarkings zahlreiche Vergleichsprojekte durchgeführt, welche letztlich in der Online-Datenbank Kommunal Kompakt zusammengefasst wurden (vgl. Thau 2009: S. 46 f.). Auf der Ebene der Länder gibt es einzelne zum Teil fachspezifische Zusammenschlüsse, wie z.B. für den Bereich der Justiz in den Bundesländern Bremen, Berlin und Niedersachsen (vgl. ebd. S. 45).

Bei der Auswertung der erhobenen und zu vergleichenden Daten geht es immer darum, eigene Leistungslücken anhand besserer Leistungen der Vergleichspartner zu identifizieren (Fischer et al. 2012: S. 280; Lentrodts et al. 2009: S. 116; Thau 2009: S. 43). Dies erfordert aufgrund der komplexen Sachverhalte und Datenlage meist mehrdimensionale Verfahren, die nach Möglichkeit eine Gewichtung der einzelnen Messgrößen zulassen. Mathematische Verfahren, wie die Data Envelopment Analysis, können hierzu hilfreich sein (Fischer et al. 2012: S. 280). Lentrodts et al. (2009: S. 125–128) führen zudem das PRIME-Konzept als mögliches Analyseinstrument auf. Dieses nimmt bereits auch die Umsetzung, die Leistungslücken zu schließen, mit in den Blick und soll den Nutzer durch Checklisten und Auswertungsroutinen unterstützen. Bei einer weiterführenden Recherche, zu dem von der Gemini Consulting GmbH entwickelten Phasenkonzept, konnten allerdings leider keine weiteren Informationen gefunden werden.

Die Umsetzung der Verbesserungen stellt schließlich die letzte Phase des Benchmarkings dar. Wie bei allen Veränderungs- und Verbesserungsbemühungen braucht es auch hier eine konsequente Planung und Überwachung des Prozesses und des gewünschten Erfolgs.

Ein interessantes Instrument für öffentliche Verwaltungen stellt weiterhin das Common Assesment Framework¹⁴ dar. Kombiniert mit dem EFQM-System können öffentliche Verwaltungen durch Selbsteinschätzungen mit relativ geringem Aufwand eine Stärken-Schwächen-Analyse vornehmen. Die Nutzung ist für öffentliche Verwaltungen kostenfrei (Thau 2009: S. 49).

4.4 Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen

In einem Budget wird festgelegt mit welchen Kosten und Erlösen, in der Kameralistik mit welchen Ausgaben und Einnahmen, in einem bestimmten Betrachtungszeitraum gerechnet wird. Diese für einen bestimmten Bereich festgelegten Budgets dienen der internen Steuerung, indem darauf geachtet wird, dass sie entsprechend eingehalten werden. In ihnen sind die Ziele eines Unternehmens oder einer Organisation abgebildet (Fischer et al. 2012: S. 422). Im Folgenden werden die Möglichkeiten der Budgetierung und die Funktionsweise einer solchen in öffentlichen Verwaltungen dargestellt. Zunächst wird genauer auf die monetäre Budgetierung eingegangen. Anschließend wird in Kapitel 4.4.4 noch das sogenannte neue Steuerungsmodell dargestellt, welches allerdings Anpassungen in der Haushaltsplangestaltung und dessen Vollzug bedarf.

4.4.1 Der Haushalt als Grundlage der Budgetierung

Grundlagen für die Steuerung mit Budgets sind bereits durch den Haushaltsplan gelegt. Die Kameralistik an sich, ist ein auf parlamentarische Budgetkontrolle ausgerichtetes System (Braun 2011: S. 25). Der Haushalt einer Organisation stellt entsprechend deren Gesamtbudget dar (Beckhof et al. 1999: S. 95). Im Haushaltsvollzug sind die öffentlichen Verwaltungen in ihrer Bewirtschaftung durch den Haushaltsplan gebunden (Braun 2011: S. 79; vgl. auch Kapitel 2.3.1). Bei dessen konsequentem Vollzug und nach Möglichkeit entsprechend dezentraler Verantwortungen, befindet man sich unmittelbar im Steuerungssystem der Budgetierung (Vierheilig 2001: S. 22). Durch den Soll-Ist-Vergleich wird die Einhaltung der jeweiligen Budgets kontrolliert (Braun 2011: S. 79).

Wie in Kapitel 2.2.1 dargestellt, wird der Haushalt anhand des Gliederungsplans in Einzelpläne, Abschnitte und Unterabschnitte aufgeteilt. Dabei werden die Haushaltsvorgaben seitens der legislativen Instanz bis zur Ebene der Abschnitte getroffen. Mit dem Beschluss des Haushaltsplans durch die jeweilig zuständige legislative Instanz

¹⁴ Weiterführende Informationen hierzu finden sich auf der Homepage des Bundesverwaltungsamtes und gleichzeitig Deutschen CAF-Zentrums unter www.caf-netzwerk.de (zuletzt geprüft am 06.12.2014).

werden die Ziele der Organisation festgelegt und damit auch die Mittelverteilung für die entsprechenden Aufgabenbereiche geregelt. Dies entspricht der ersten Vorgabe von Budgets für die öffentliche Verwaltung, deren Einhaltung wiederum durch die legislative Instanz kontrolliert wird (vgl. Schwarting 2001: S. 49 f.). Die Gliederungsebenen Einzelplan und Abschnitt bieten damit der Legislative die Möglichkeit einer Steuerung durch Budgets, wie dies auch Bräse et al. (2008: S. 247) anhand der GemHVO Schleswig-Holstein darstellen.

Die Unterabschnitte werden in der Regel von Seiten der Verwaltungen festgelegt. Durch die Verwendung von Budgets in den Unterabschnitten, wird die Möglichkeit der Budgetierung innerhalb der Verwaltung selbst gewährleistet (Bräse et al. 2008: S. 247). Je nachdem wie detailliert die Festlegung der Budgets vorgenommen wird und wie konsequent deren Einhaltung kontrolliert wird, ergeben sich in öffentlichen Verwaltungen Steuerungsmöglichkeiten über die legislativen Vorgaben des Haushalts hinaus.

4.4.2 Die Anwendung von Budgets in öffentlichen Verwaltungen

Wesentlich für die erfolgreiche Steuerung mit Budgets ist eine dezentrale Verantwortung der Budgets bei den handelnden Stellen (vgl. Stadt Dresden 2006: S. 1; Vierheilig 2001: S. 22). Genau hierin sieht Vierheilig (2001: S. 25) aber auch eine Schwäche der Budgetierung in öffentlichen Verwaltungen, da es sich bei diesen in der Regel um sehr stark hierarchisch geprägte Organisationsstrukturen handelt. Die Kompetenzen des Mitteleinsatzes liegen oft nicht bei der fachlich verantwortlichen Stelle, was so das Wahrnehmen einer Budgetverantwortung unmöglich macht. Eine Steuerung mit Budgets bedarf einer entsprechenden Abbildung in der Organisationsstruktur und -kultur, was bei öffentlichen Verwaltungen zum Teil entsprechender Anpassungen bedürfte (ebd. S. 22). Auch Heller (2010: S. 182 f.) geht als grundsätzliche Voraussetzung davon aus, dass bei einer Steuerung mit Budgets die Finanzverantwortung auf die Organisationseinheit übertragen sein muss, bei der die Fach- und Sachverantwortung liegt. Die gesetzliche Grundlage hierfür sieht er in § 6a HGrG gelegt.

Des Weiteren ist eine interne Verrechnung von Leistungen notwendig, damit alle Leistungen in dem Bereich verrechnet werden, für den sie notwendigerweise angefallen sind (Vierheilig 2001: S. 113). Ein Beispiel dafür sind IT-Dienstleistungen, die von der IT-Abteilung als Unterstützungsleistung gegenüber den einzelnen Fachbereichen erbracht werden. Diese gilt es anhand eines angemessenen Verrechnungsschemas an den jeweiligen Fachbereich weiterzuberechnen. Hierbei besteht ein enger Bezug zu der in Kapitel 3.2.1 dargestellten Verrechnung von Gemeinkosten.

4.4.3 Die Ermittlung von Budgets

Bei der Ermittlung einzelner Budgets unterscheidet man im betriebswirtschaftlichen Sinne im Wesentlichen zwei Arten der Budgetermittlung. Diese sind zum einen das Activity-Based-Budgeting und zum anderen die Fortschreibungsbudgetierung. Letzteres stellt die gängige Variante bei der Erstellung von öffentlichen Haushalten dar (Friedl et al. 2010: S. 538). Dabei wird immer von einer Budgetierung des Ressourcenverbrauchs ausgegangen.

Bei der Fortschreibungsbudgetierung orientiert man sich an den Soll- oder Ist-Werten der vorhergegangenen Periode. Diese werden meist noch mit einem Zu- oder Abschlag angepasst. Dieses Verfahren ist sehr einfach und ohne größeren Aufwand durchführbar. In der Regel führt es zu einer sehr hohen Akzeptanz der entsprechend ermittelten Ergebnisse (Friedl et al. 2010: S. 538). Bei der Aufstellung öffentlicher Haushalte liegt zudem ein großer Fokus der öffentlich-politischen Diskussion auf den jeweiligen Budgetänderungen für die einzelnen Fachbereiche. Betrachtet man beispielsweise die Pressemitteilungen der CSU-Fraktion im Bayerischen Landtag zum Doppelhaushalt 2015/2016 im Zeitraum vom 16.10. bis 09.11.2014, liegt bei sieben von elf Pressemitteilungen der Fokus auf der Entwicklung der Haushaltsbudgets und nur bei den restlichen vier Pressemitteilungen auf Sachfragen (vgl. CSU-Fraktion 2014).

Der Nachteil der Fortschreibungsbudgetierung liegt darin, dass die fachliche Sichtweise dabei größtenteils außer Acht bleibt. So besteht die Gefahr, dass etwaige Ineffizienzen der Budgetverwendung fortgeschrieben werden. Es fehlt dabei letztlich der Bezug zur Zielerreichung mit dem jeweilig zur Verfügung gestellten Budget (Friedl et al. 2010: S. 538).

Das Activity-Based-Budgeting greift genau diese Problemlage auf. Die Budgets werden hier anhand der Aktivitäten und des sich daraus ergebenden Ressourcenbedarfs ermittelt. Die Aktivitäten wiederum werden aufgrund der verfolgten Ziele ermittelt (Friedl et al. 2010: S. 537). Auf die effiziente Nutzung der Mittel wird also bei der Ermittlung des Ressourcenbedarfs geachtet. Sollte der durch das Activity-Based-Budgeting ermittelte Budgetbedarf im Bereich der öffentlichen Verwaltungen allerdings deutlich von dem des letzten Jahres abweichen, wird dies aufgrund der oben dargestellten Fokussierung auf Vorjahresbudgets im öffentlich-politischen Diskurs mindestens erhöhte Aufmerksamkeit erregen. Letztendlich wird die Festsetzung der Budgets, zumindest im weiteren Sinne, immer eine politische Entscheidung sein. Dies sieht auch Vierheilig (2001: S. 28) so.

4.4.4 Die Produkt-Budgetierung im neuen Steuerungsmodell

Wie eben dargestellt gerät man insbesondere bei Berücksichtigung des politischen Gestaltungsprozesses bei einer reinen Budgetierung der Ressourcen schnell an gewisse Grenzen. Aus diesem Grund findet im neuen Steuerungsmodell, welches 1993 von der KGSt begründet wurde (KGSt 1993), eine Steuerung anhand des Outputs statt (Gruber 1998: S. 40).

Hierzu werden mit den Verantwortlichen eines Budgetbereichs Vereinbarungen über die geplanten Leistungen und die dafür notwendigen Ressourcen geschlossen (Beckhof et al. 1999: S. 20, 89). Es erscheint dabei sinnvoll, aber nicht absolut zwingend, für die entsprechenden Budget- bzw. Leistungsbereiche Produkte zu definieren, welche erbracht werden (ebd. S. 89). In jedem Fall ist es aber notwendig, klar abgegrenzte Verantwortungsbereiche zu haben (ebd. S.95). Weiterhin muss die finanzielle Verantwortung zusammen mit der fachlichen Verantwortung an einer Stelle gebündelt sein, nämlich eben bei dem/der entsprechend Verantwortlichen des Budget- bzw. Produktbereichs (Beckhof et al. 1999: S. 95; Gruber 1998: S. 41).

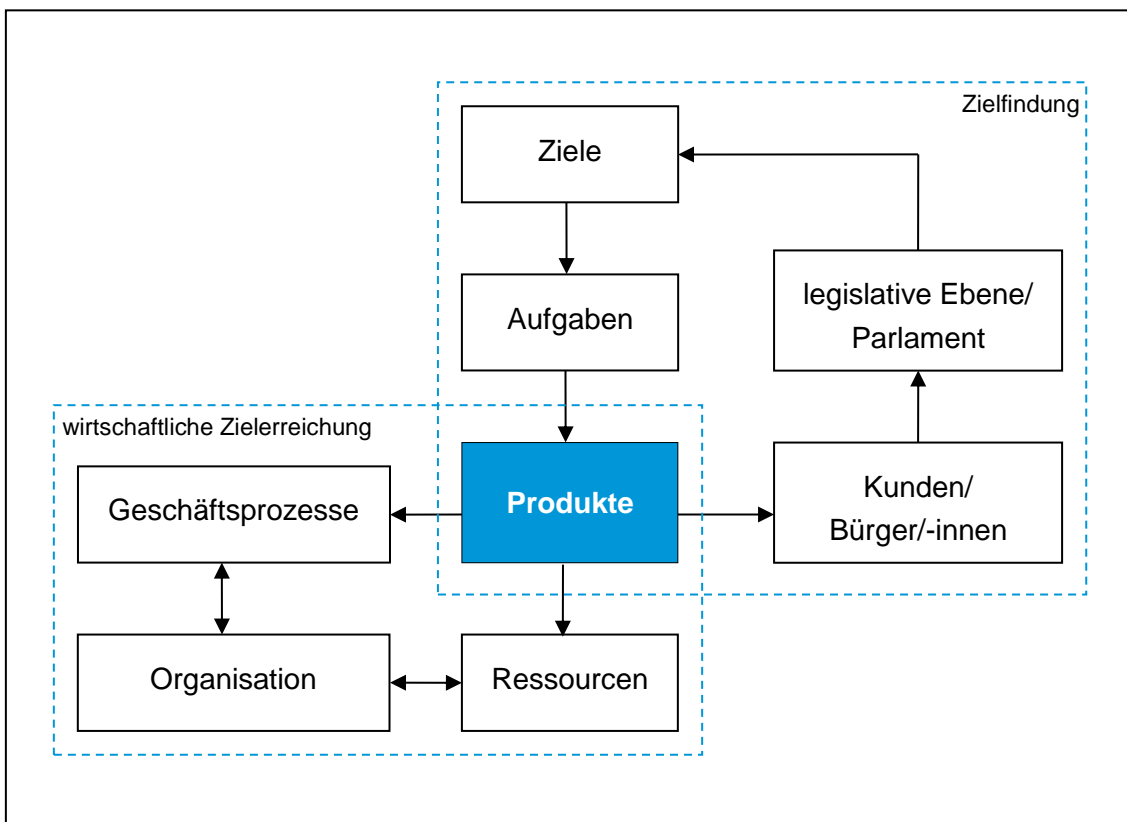


Abbildung 5: Produkte als Bindeglied zwischen Binnen- und Außensicht; leicht veränderte Darstellung nach Beckhof et al. (1999: S. 146)

Wenn es nach Beckhof et al. (1999: S. 95) auch nicht zwingend notwendig ist, so ist das neue Steuerungsmodell doch geprägt durch eine Produktorientierung. Diese Produkte generieren sich, wie in Abbildung 5 dargestellt, zum einen aus den Ansprüchen der Kunden – in den meisten Fällen Bürgerinnen und Bürger – sowie im Weiteren aus den politischen Zielen der legislativen Ebene (Beckhof et al. 1999: S. 147 f.). Diese Produkte bzw. Produkt- oder Budgetbereiche müssen nun durch Entscheidungen der Legislative in einem Top-Down-Verfahren mit entsprechenden Ressourcen, den Budgets, versehen werden (ebd. S. 90). Interne Serviceprodukte, die eine Teilleistung der Produkte darstellen, müssen dabei entsprechend verrechnet werden (ebd. S. 153).

Die öffentlichen Verwaltungen sind damit dafür verantwortlich, die entsprechenden Produkte, unter Berücksichtigung der oben genannten Leistungsvereinbarungen, mit der Maßgabe der jeweiligen Budgets, zur Verfügung zu stellen. Dabei erfolgt die Leistungserbringung mit einer stark dezentralen Ergebnis- und Budgetverantwortung, die auch entsprechender Gestaltungsspielräume bedarf (ebd. S. 95). Weiterhin ist eine regelmäßige Berichterstattung mit einer entsprechend konsequenten Kontrolle notwendig um der Steuerungsfunktion gerecht zu werden.

Das neue Steuerungsmodell eignet sich damit auch für das Buchungssystem der Kameralistik. Gleichzeitig sind aber auch entsprechend strukturelle und organisationsbedingte Anpassung für eine funktionierende Steuerung nötig.

5 Handlungsempfehlungen

5.1 Wirtschaftlichkeit und deren Steuerung

Wie insbesondere in Kapitel 1.1 dargestellt, sind öffentliche Verwaltungen dazu verpflichtet, wirtschaftlich und sparsam zu handeln. In Abbildung 6 wird ein Überblick über die drei Ausprägungen des Wirtschaftlichkeitsprinzips gegeben. Wie auch Holdenrieder (2013: S. 56) darstellt, kann eine bessere Wirtschaftlichkeit entweder durch eine Verringerung des Faktoreinsatzes oder durch eine Erhöhung der ausgebrachten Gütermenge erzielt werden.

Dies gilt in gleicher Weise für den Bereich der öffentlichen Verwaltung. Geht man dabei von dem für öffentliche Verwaltungen verbindlichen Prinzip der sparsamen Haushaltsführung aus (vgl. HGrG § 6 (1)), so dürfte man bei der Steuerung am ehesten auf das Minimumprinzip und damit die Verringerung des Faktoreinsatzes abzielen. Die gegebene Gütermenge könnte hierbei der Bedarf an der jeweiligen Leistung sein, die es zu bestimmen gilt. Relativ eindeutig kann der Bedarf bei einzelnen Verwaltungsleitungen, wie beispielsweise der Ausstellung von Personalausweisen bestimmt werden. Diese einfache und genaue Quantifizierung stellt aber eher eine Ausnahme dar. Die Bestimmung des Bedarfes bleibt letztlich oft eine politische Entscheidung. Am Beispiel der Jugendhilfeplanung, welche gemäß § 80 SGB VIII den Bedarf Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe festlegen soll, zeigt sich dies deutlich (vgl. Maykus et al. 2010: S. 144–146).

Ebenso wird die Höhe des Faktoreinsatzes, welche durch den Haushaltsplan geregelt ist, durch eine politische Entscheidung festgelegt (vgl. GG § 110). Natürlich sollte diese im Zusammenhang mit dem festgestellten Bedarf stehen. In wie weit Steuerungsmöglichkeiten bei der Ermittlung der Haushaltsansätze vorliegen, wird im folgenden Kapitel 5.2 noch genauer erläutert. Ist man im Haushaltsvollzug bestrebt, die Haushaltsvorgaben genau einzuhalten, also den vorgegebenen Faktoreinsatz in voller Höhe zur Erledigung der Aufgaben einzusetzen und dabei wirtschaftlich zu handeln, so findet in diesem Fall das Maximumprinzip Anwendung.

Berücksichtigt man nun die Tatsache, dass der Bedarf an öffentlichen Leistungen die zur Verfügung stehenden Mittel übersteigt, – dies lässt sich eindeutig aus dem Schuldenstand in der Bundesrepublik Deutschland ableiten (vgl. Bundesrepublik Deutschland - Finanzagentur GmbH Oktober 2014) – erscheint es letztlich am sinnvollsten, soweit kein eindeutig festgestellter Bedarf vorliegt, das Optimumprinzip bei der Steuerung und Bewirtschaftung der Mittel öffentlicher Verwaltungen anzuwenden. Bei solchen Entscheidungen sollten auch mögliche Synergie- und Skaleneffekte nicht außer Acht gelassen werden (vgl. Wöhe et al. 2010: S. 196, 930).

Maximumprinzip:

Bei einem gegebenen Faktoreinsatz (Input, Aufwand) ist eine größtmögliche Gütermenge (Output, Ertrag) zu erwirtschaften.

Minimumprinzip:

Eine gegebene Gütermenge (Output, Ertrag) ist mit einem geringstmöglichen Faktoreinsatz (Input, Aufwand) zu erwirtschaften.

Optimumprinzip:

Es ist ein möglichst günstiges Verhältnis zwischen Gütermenge (Output, Ertrag) und Faktoreinsatz (Input, Aufwand) zu erwirtschaften.

Abbildung 6: Versionen des ökonomischen Prinzips (Wirtschaftlichkeitsprinzip); nach Wöhe et al. (2010: S. 34)

Ziel der Steuerung muss also, wie bereits oben angemerkt, sowohl eine Verringerung des Faktoreinsatzes als auch eine Erhöhung der ausgebrachten Gütermenge sein. Welcher der beiden Bestrebungen Vorrang gegeben wird und in welchem Prioritätenverhältnis diese verfolgt werden, bleibt eine fallbezogene Ermessensentscheidung.

Eine Steuerung des Faktoreinsatzes, also des Inputs, sollte durch die in Kapitel 3.2.1 benannte Kostenrechnung erfolgen. Eine genaue Erfassung und gezielte Zuordnung der Kosten im System der Kameralistik wurde in Kapitel 4.2 dargestellt. Hierin wird aufgezeigt, dass der kamerale Gruppierungsplan als Kostenartenrechnung und der Haushaltsplan als Kostenstellenrechnung dienen kann. Durch Soll-Ist-Vergleiche auf der Ebene der Kostenträger kann eine Zielkontrolle erfolgen (vgl. Kapitel 4.2.3). Diese Möglichkeit besteht sowohl für einzelne Stückkosten durch die Kostenträgerstückrechnung als auch für einen ganzen Aufgabenbereich durch die Kostenträgerzeitrechnung. Sollte eine detaillierte Erfassung der Kostenträger als zu ressourcenintensiv einge-

schätzt werden, besteht auch die Möglichkeit eine Betrachtung der Gemeinkosten auf Ebene der Kostenstellen (vgl. Kapitel 4.2.2) vorzunehmen. Deren Anteile sind in öffentlichen Verwaltungen oft nicht unerheblich, was auch Bachmann (2009: S. 224 f.) am Beispiel der Sozialhilfe aufzeigt. Eine Kostensteuerung im Bereich der Gemeinkosten kann also für öffentliche Verwaltungen durchaus Sinn ergeben.

Die ermittelten Werte, sowohl im Bereich der Kostenträger- als auch der Kostenstellen- und Kostenartenrechnung, können in einem Zeitvergleich mit sich selbst bewertet und durch Zielvorgaben gesteuert werden. Die in Kapitel 3.2.3 dargestellte Plankostenrechnung bietet zudem eine insbesondere auf Kostenstellen ausgerichtete Möglichkeit der Steuerung durch Soll-Ist-Vergleiche (vgl. Stelling 2005: S. 81).

In Kapitel 4.3 wurde weiterhin erläutert, wie eine Steuerung durch den Vergleich der ermittelten Werte innerhalb der eigenen Verwaltung oder mit externen Vergleichspartnern stattfinden kann. Insbesondere der Vergleich innerhalb öffentlicher Verwaltungen erscheint sinnvoll und empfehlenswert. Sowohl eine in der Regel gute Vergleichbarkeit als auch eine gesamtwirtschaftliche Betrachtungsweise sprechen hierfür. Die Anwendung des Benchmarking muss, wie in Kapitel 4.3.2 und entsprechend benannter Folgeliteratur dargestellt, planvoll erfolgen.

Eine weitere Möglichkeit den Faktoreinsatz zu steuern, bietet neben der Kostenrechnung die in Kapitel 4.4 beschriebene Anwendung von Budgets. Entscheidend für eine erfolgreiche Steuerung ist, wie dort begründet, eine konsequente Verantwortungszuschreibung für entsprechende Budgetbereiche. Dabei sollte nicht nur auf eine Zielerfüllung geachtet werden, sondern auch eine Zielübererreichung, also die Einsparung von nicht notwendigen Ressourcen, honoriert werden. Dies bietet die Möglichkeit eines Steuerungsimpulses zur Reduzierung des Faktoreinsatzes. Wie in Kapitel 4.4.1 erläutert, bieten sich die Haushaltsgliederung und damit die Zuordnung nach Kostenstellen als Budgetbereiche an. Die Möglichkeit der Budgetierung nach Produkten, wie in Kapitel 4.4.4 sollte aber auch in der Kameralistik nicht grundsätzlich außer Acht gelassen werden. Hierbei muss aber erwähnt sein, dass dieser interessante Ansatz insbesondere bei der Umstellung einen gewissen Ressourcenaufwand bedeutet.

Die Steuerung der ausgebrachten Gütermenge ist in öffentlichen Verwaltungen oft nicht einfach. Wie in Kapitel 3.2.2 dargelegt, ergeben sich bei der Definition der Leistung öffentlicher Verwaltungen verschiedene Herausforderungen. Insbesondere im Rechnungswesen sind die erbrachten Leistungen oft nicht adäquat erfasst, da diese in der Regel nicht durch aussagekräftige Mittelflüsse abgebildet werden. An bestimmten Stellen erscheint eine gezielte Erfassung der erbrachten Leistungsmengen aber sehr sinnvoll. Soweit dies nicht durch das laufende Rechnungswesen ermittelt werden kann,

wird eine separate gezielte Erfassung dieser Daten empfohlen. Bei interner Leistungserbringung ist es unter Umständen zudem notwendig, den Wert bestimmter Leistungen zu ermitteln, um eine interne Verrechnung zu ermöglichen (vgl. auch Kapitel 3.2.2). Eine solche Bewertung erscheint am praktikabelsten durch eine entsprechende Kostenträgerrechnung (vgl. Kapitel 4.2.3) für die intern zu verrechnende Leistung.

5.2 Kalkulation von Budgets und Haushaltsansätzen

Unabhängig davon, ob es sich um Produktbudgets oder Mittelausstattung der jeweiligen Kosten- bzw. Haushaltsstellen handelt, wird zur Ermittlung der zugehörigen Budgets das Activity-Based-Budgeting empfohlen. Dieser Ansatz stimmt in hohem Maße mit dem Verständnis der Aufgabenerfüllung öffentlicher Verwaltungen überein. Bei den zu erbringenden Leistungen wird sich an den hierzu notwendigen Aktivitäten orientiert (vgl. Kapitel 4.4.3). Zunächst wird dazu der Bedarf an der Menge der jeweiligen Leistung festgestellt. Wie in Kapitel 5.1 dargestellt, handelt es sich hierbei oft um einen politischen Entscheidungsprozess. Seitens der öffentlichen Verwaltung können aber auch hierzu für den Meinungsbildungsprozess hilfreiche Informationen bereitgestellt werden. So trägt im Optimalfall wie in Abbildung 7 dargestellt, ein Soll-Ist-Vergleich der Aktivitäten der Vorperiode in gleicher Weise zum Bedarfsermittlungsprozess bei, wie fachliche und wissenschaftliche Einschätzungen. Für einen Soll-Ist-Vergleich der Aktivitäten ist aber eine separate Erfassung von Daten erforderlich, da der Umfang der geleisteten Aktivitäten in der Regel nicht aus dem Finanzbuchhaltungssystem abgelesen werden kann.

Ein Einbezug des Soll-Ist-Vergleichs der Vorperiode im Hinblick auf die Budgetaus-schöpfung sollte nur einen sehr begrenzten bis gar keinen Einfluss auf die Bedarfsermittlung haben. Zum einen werden auf die Budgetfestlegungen immer auch politische Schwerpunktsetzungen einen Einfluss haben, was zu einem verzerrten Soll-Ist-Vergleich führen könnte. Zum zweiten ist eben der Ansatz des Activity-Based-Budgeting genau der, nur auf den faktischen Bedarf und nicht auf in der Vorperiode verbrauchte Mittel zu achten, um einer Fortschreibung ineffizienten und unwirtschaftlichen Handelns vorzubeugen (vgl. Kapitel 4.4.3).

Aus dem festgelegten Bedarf ergeben sich schließlich die erforderlichen Aktivitäten, die zu dessen Deckung notwendig sind. Die Kosten einer Aktivität ergeben damit das für den Aufgabenbereich notwendige Kostenbudget, die erwarteten Einnahmen dieser Aktivitäten das Einnahmenbudget. In den Haushaltsplänen öffentlicher Verwaltungen ist in der Regel nur die Differenz beider Budgets, also der entsprechende Fehlbetrag dargestellt. Besonders für die Steuerung ist es aber unerlässlich, sowohl die durch die Aufgabenerfüllung generierten Ausgaben, wie auch die entsprechenden Einnahmen zu kalkulieren und im Aufgabenvollzug zu kontrollieren.

Im Idealfall erfolgt hierzu eine Kostenträgerstückrechnung (vgl. Kapitel 4.2.3) mit geschätzten Plandaten und -annahmen. Selbstverständlich können, soweit vorhanden, entsprechende Daten aus der Kostenträgerrechnung zur Verifizierung der Plandaten herangezogen werden. Dies wird sogar ausdrücklich empfohlen. Auch Heller (2010: S. 158) sieht in der Kosten- und Leistungsrechnung „[...] ein geeignetes Instrument zur Ermittlung bedarfsgerechter Haushaltsansätze.“ Gleichzeitig ist aber auch darauf zu achten, Werte der Vorperiode nicht unreflektiert und eins zu eins zu übernehmen, sondern diese zu bewerten und in den Gesamtkontext einzuordnen.

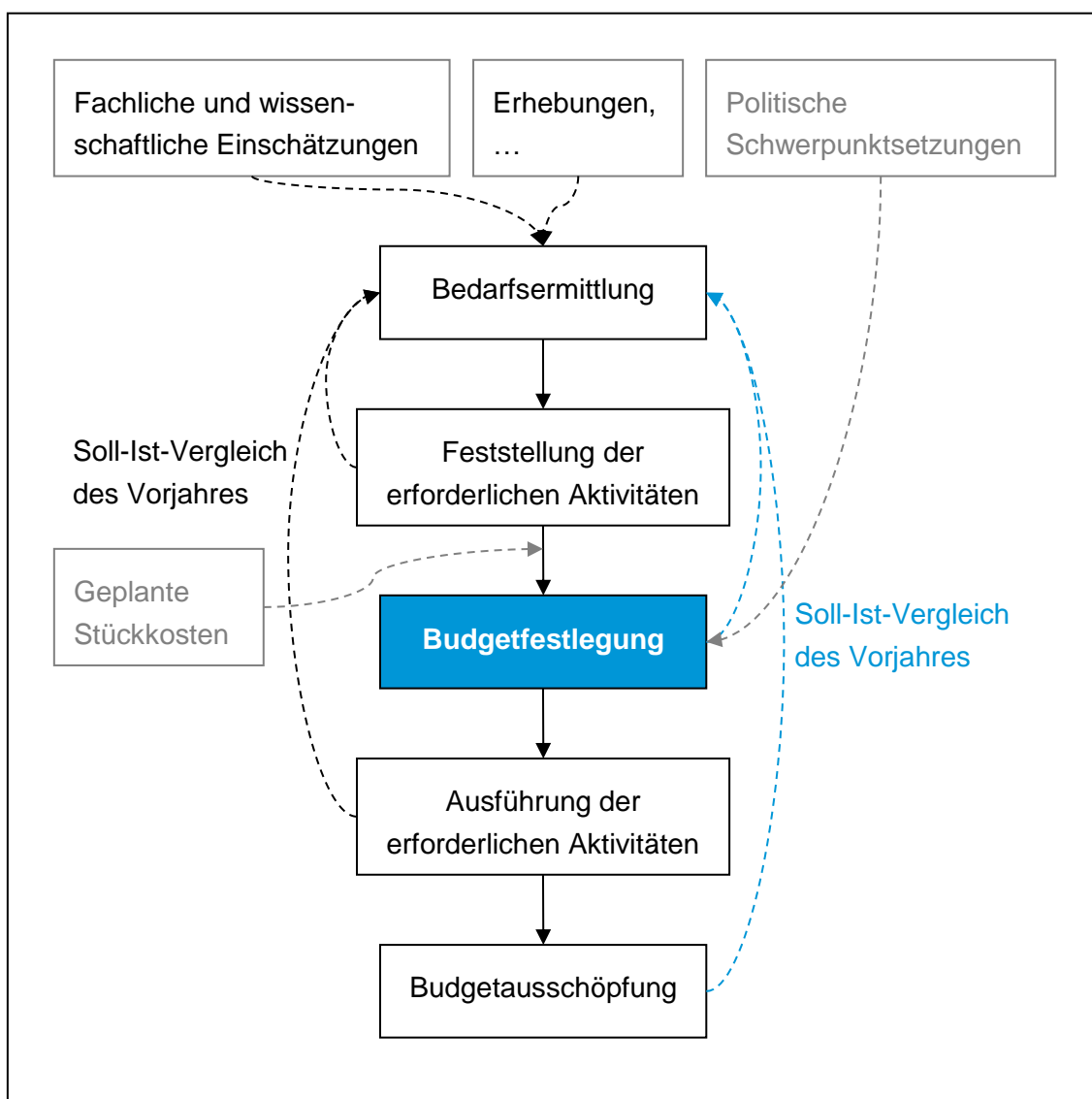


Abbildung 7: Einflussfaktoren der Bedarfsermittlung; eigene Darstellung

Zu planende Einnahmen sind in der Regel Gebühren und Entgelte, die öffentliche Verwaltungen für ihre Leistungen erhalten. Zum Teil besteht eine gesetzliche Pflicht der öffentlichen Verwaltungen Gebühren für die erbrachten Leistungen zu erheben. Diese Vorgaben, einschließlich deren Bemessung, sind in den jeweiligen Gebührengesetzen geregelt (vgl. u.a. BGebG; KostG Bayern; GebG NRW). Unabhängig von gesetzlichen Vorgaben zur Gebührenerhebung können Gebühren den Fehlbetrag eines Aufgabenbereichs vermindern. Dort, wo dies gesetzlich zulässig ist, können öffentliche Verwaltungen also für die erbrachten Leistungen Gebühren erheben. Der Umfang dieser sollte sich anteilig an den geplanten Stückkosten orientieren und diese im Normalfall nicht übersteigen. Bei Leistungen, welche die Bürger nicht verpflichtend in Anspruch nehmen müssen, sollte auch die Preis-Nachfrage-Beziehung¹⁵ nicht gänzlich außer Acht gelassen werden.

Die ermittelten Einzelwerte werden schließlich mit der Anzahl der zu erbringenden Aufgabeneinheiten multipliziert, woraus sich der Budgetbedarf ergibt. Wie eben erläutert, kann dieser durch die Anpassung der Gebühren und Entgelte bis zu einem gewissen Grad erhöht oder vermindert werden. Die letztendliche Festlegung des Budgets wiederum ist durch politische Schwerpunktsetzungen und Verteilungskämpfe zwischen den verschiedenen Aufgabenbereichen beeinflusst. Grund hierfür ist unter anderem die in Kapitel 5.1 kurz dargestellte Mittelknappheit bei öffentlichen Verwaltungen.

Die Mittelausstattung der jeweiligen Kosten- bzw. Haushaltsstellen oder auch der Produktbudgets ist und bleibt eine politische Entscheidung. Dies ist im Sinne einer demokratischen Ordnung auch zu begrüßen. Durch ein Activity-Based-Budgeting werden den politischen Entscheidungsträgern dabei aber fachliche und betriebswirtschaftlich fundierte Informationen zur Verfügung gestellt werden, welche diese bei ihrer Entscheidungsfindung unterstützen können.

¹⁵ Für weiterführende Informationen zur Preis-Nachfrage-Beziehung siehe z.B. Matys (2013: S. 239–250).

5.3 Steuerung anhand betriebswirtschaftlicher Informationen

Steuerung bedeutet, richtungsweisende Entscheidungen zu treffen. Das interne Rechnungswesen hilft hierbei, indem es die hierfür notwendige Informationsgrundlage liefert. Zum Beispiel können Investitionsentscheidungen oder die Klärung der Fragestellung, ob eine interne oder externe Leistungserstellung erfolgen soll, nur dann fundiert anhand von betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten getroffen werden, wenn hierfür die zur Bewertung notwendigen Informationen vorliegen.

Investitionen sollte man grundsätzlich dann tätigen, wenn Sie vorteilhaft gegenüber dem Unterlassen der Investition oder gegenüber anderen Investitionen sind (vgl. Kapitel 3.3.2). Bei Investitionsentscheidungen müssen dabei auch immer Opportunitätskosten berücksichtigt werden. Hierbei handelt es sich nach einer betriebswirtschaftlichen Definition um den entgangenen Gewinn der durch die nun nicht mögliche Realisation der anderen Alternative, der sog. Opportunität, erzielt worden wäre (Brocke 2014: S. 161).

Besonders bei Investitionsentscheidungen in öffentlichen Verwaltungen sollten zudem die durch die Realisierung der Investition nicht eintretenden Belastungen Berücksichtigung bei der Investitionsbewertung finden. Bei den social-return-on-investment-Modellen werden zusätzlich zu entgangenen Erträgen vermiedene gesellschaftliche Folgekosten berücksichtigt (vgl. Böhmer 2014: S. 87; Anheier et al. 2011: S. 315). Zudem werden durch die Investition beeinflusste, gestiegene Einkünfte und Erträge, wie höhere Steuereinnahmen oder Sozialversicherungsbeiträge in die Bewertung mit einbezogen. Die Bewertung von Investitionen öffentlicher Verwaltungen sollte immer im Sinne einer volkswirtschaftlichen und gesamtgesellschaftlichen Wertschöpfung bewertet werden, da öffentliche Verwaltungen nicht um ihrer selbst Willen, sondern zum Wohle der Gesellschaft bestehen und auch danach handeln sollten.

Wie in Kapitel 3.3.2 dargestellt, steht man in öffentlichen Verwaltungen darüber hinaus immer wieder vor der Situation, dass Investitionen in jedem Fall getätigt werden müssen, da diese der gewünschten oder gar notwendigen Aufgabenerfüllung dienen. Eine Investition kann dann dementsprechend auch durchgeführt werden müssen, wenn diese einen negativen Kapital- bzw. Barwert aufweist (vgl. hierzu Kapitel 3.3.2; Hutzschenreuter 2013: S. 136 f.; Wöhe et al. 2010: S. 541–543). Bei mehreren Investitionsoptionen ist dabei die Investition mit dem am wenigsten negativen Kapitalwert zu realisieren.

Zur Entscheidung, ob eine Leistungserstellung aus betriebswirtschaftlicher Sicht in der öffentlichen Verwaltung selbst oder durch einen externen Dienstleister erfolgen soll, bedarf es einer Bewertung der Kosten bei interner Leistungserstellung. Für make-or-buy- bzw. Outsourcing-Entscheidungen sollte die zu bewertende Leistung als eigener Kostenträger dargestellt werden (vgl. Kapitel 4.2.3), um eine entsprechende Kostenbewertung vornehmen zu können. Eine externe Leistungserstellung ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht dann zu empfehlen, wenn die Kosten der Einzel- und der Gesamtleistung bei gleicher Qualität niedriger sind als die der internen Leistungserstellung. Dabei sollte nicht außer Acht gelassen werden, dass die Integration der externen Leistung in die öffentliche Verwaltung auch Kosten verursacht, sog. Transaktionskosten (Hermes 2005: S. 24). Zudem muss man bei öffentlichen Verwaltungen neben allgemeinen Risiken des Outsourcings¹⁶ beachten, dass es bestimmte staatliche Leistungen gibt, die an keine andere Institution oder nur an Institutionen mit bestimmten Voraussetzungen abgegeben werden dürfen.

Nach Blome (2007: S. 124) ist die tatsächliche Entscheidung nach interner oder externer Leistungserbringung bedauerlicher Weise oft noch stark von politischen Motiven beeinflusst. Den Fortbestand einer öffentlichen Verwaltung zu sichern, darf beispielsweise kein Entscheidungskriterium für eine solche Entscheidung sein. Denn öffentliche Verwaltungen bestehen, wie auch schon bei der Investitionsfragestellung erwähnt, nicht um ihrer selbst Willen, sondern zum Wohle der Gesellschaft.

Um auch danach zu handeln, wird empfohlen allen Entscheidungen in öffentlichen Verwaltungen nach Möglichkeit betriebswirtschaftliche Informationen zu Grunde zu legen, die so in die Entscheidungsfindung mit einfließen können. Das interne Rechnungswesen bietet hierzu vielfältige Informationsmöglichkeiten. Insbesondere die in Kapitel 4.2 dargestellte Kosten- und Leistungsrechnung, welche auch gezielt auf die Beantwortung bestimmter Fragestellungen ausgerichtet werden kann, bietet sich hierfür an (vgl. auch Heller 2010: S. 158).

¹⁶ Für weiterführende Informationen zum Thema Outsourcing siehe Hermes (2005) und für Risiken des Outsourcings insbesondere ebd. S. 19–25.

5.4 Kosten-Nutzen-Abwägung der Steuerung

Im Hinblick auf einen effizienten Ressourceneinsatz stellt sich weiterhin die Frage, wie viele Ressourcen sinnvoller Weise für ein internes Rechnungswesen und die Steuerung mit diesem aufgebracht werden sollten. Friedl et al. (2010: S. 14) gehen davon aus, dass Informationen wie sonstige Güter anzusehen sind. Von ihnen können zu viel oder zu wenig vorhanden sein und auch deren Qualität kann differieren. Entsprechend bedarf es auch einer Bewertung und Steuerung der zu nützenden Informationen. Je besser die Informationen auf die Bedürfnisse der Entscheidungsträger ausgerichtet sind, desto bessere Entscheidungen können diese treffen. Die Informationen sollten hierfür „aktuell, genau und relevant sein“ (Friedl et al. 2010: S. 15).

Henning (2013: S. 127) sieht einen steigenden Aufwand vor allem in der Ausdifferenzierung der Kostenstellen begründet. Zudem wirke sich eine zu differenzierte Kostenstellengliederung negativ auf die Übersichtlichkeit aus. Wie in Kapitel 4.2.2 erörtert, kann eine entsprechende Haushaltsgliederung zur Gliederung der Kostenstellen dienen. Die Gefahr steigender Kosten durch eine zu differenzierte Gliederung spielt im kameralen System damit keine wesentliche Rolle, da die Buchung eines Sachverhalts ohnehin auf dem jeweiligen Konto der Haushaltsstelle verbucht und damit der entsprechenden Kostenstelle zugeordnet ist. Freilich sollte im Sinne der Übersichtlichkeit darauf geachtet werden, dass keine Überdifferenzierung der Kosten- und damit Haushaltsstellen, Abschnitte und Unterabschnitte stattfindet. Denn letztlich gilt auch hier, die gelieferten Informationen müssen aktuell und genau, aber eben auch relevant sein.

Für öffentliche Verwaltungen mit einem kameralen Buchungssystem ist für den Aufwand des internen Rechnungswesens, aus Sicht dieser Arbeit, wesentlich entscheidender, wie mit der Differenzierung von Ausgaben und Kosten, bzw. Einnahmen und Erlösen umgegangen wird. Da die Kameralistik nicht die Dimension von Aufwand und Ertrag und damit auch keine Kosten und Erlöse kennt (vgl. Kapitel 2.2.4), bräuchte es zu deren Erfassung eigene Buchungen. Dies würde verständlicherweise einen beträchtlichen Aufwand bedeuten.

In Kapitel 4.1 wurde hierzu ausführlich ein Lösungsansatz dargestellt, durch welchen dieser zusätzliche Aufwand vermieden werden kann. Durch spezielle Gegebenheiten der öffentlichen Verwaltungen und des kameraleen Buchungssystems können Kosten mit Ausgaben und Erlöse mit Einnahmen näherungsweise gleichgesetzt werden. Ob eine öffentliche Verwaltung bei ihrem internen Rechnungswesen diesen pragmatischen Ansatz wählen will, muss unter Berücksichtigung der jeweils individuellen Rahmenbedingungen entschieden werden. Aus einer Ressourcen sparenden Sicht, wird dies in jedem Fall empfohlen. Gleichzeitig muss darauf hingewiesen werden, dass damit auch die Genauigkeit der Daten gegebenenfalls etwas abnimmt.

Die Entscheidung, ob und wie ein Steuerungsinstrument ausgestaltet ist, sollte danach getroffen werden, ob die Steuerung, welche mit jenem erfolgt, langfristig mehr Ressourcen einspart als für die Implementierung und den Betrieb des Steuerungsinstruments benötigt werden (vgl. auch Friedl et al. 2010: S. 15). Letztendlich ist ein Steuerungsinstrument des internen Rechnungswesens eine Investition der jeweiligen Organisation. In Abbildung 8 ist schematisch dargestellt, wie weit die Kosten- und Erlösrechnung ausgebaut sein sollte. Analog kann diese Darstellung auch für das interne Rechnungswesen im Allgemeinen gesehen werden.

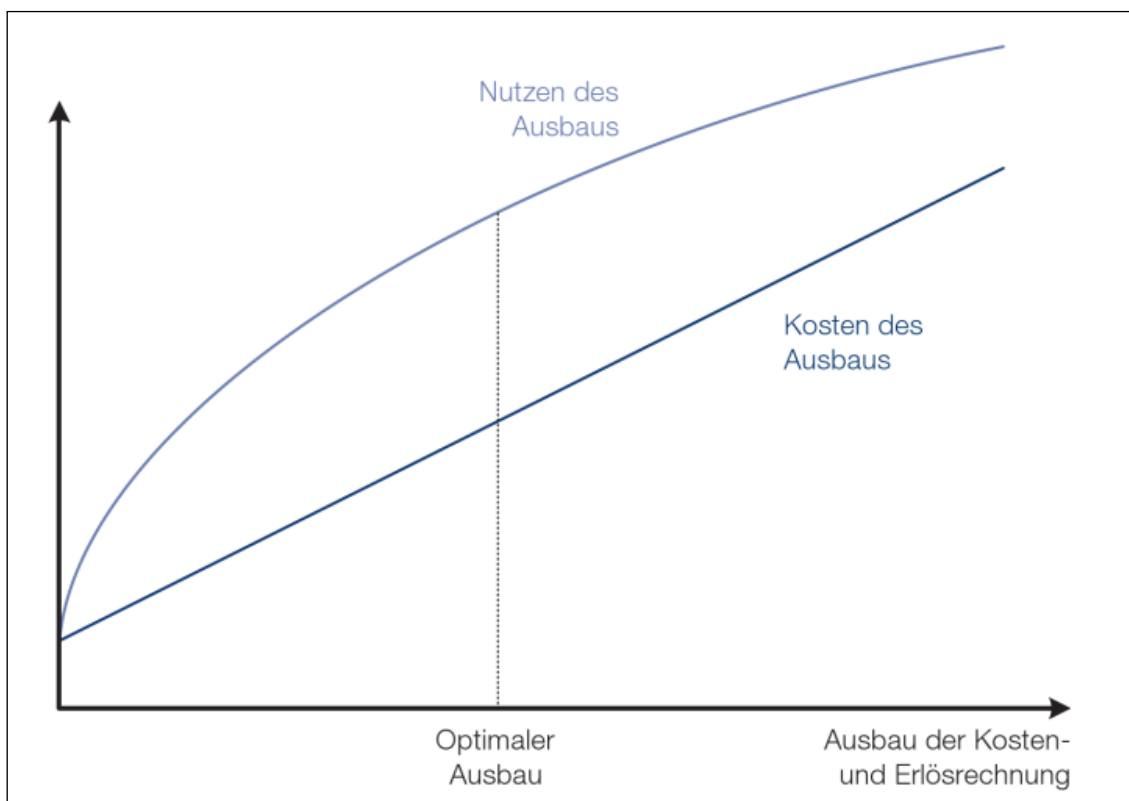


Abbildung 8: Optimaler Ausbau der Kosten- und Erlösrechnung; nach Friedl et al. (2010: S. 15)

Der optimale Ausbaugrad liegt demnach dann vor, wenn die Differenz zwischen dem Nutzen der Steuerung und den hierfür notwendigen Kosten größtmöglich ist. Dies gilt damit auch für die Entscheidung für oder gegen die Anwendung des in Kapitel 4.1 dargestellten pragmatischen Ansatzes für die Datengrundlage des internen Rechnungswesens. Ebenso müssen Fragestellungen, ob man beispielsweise die produktorientierte Budgetierung (vgl. Kapitel 4.4.4) oder das ressourcenintensive System der erweiterten Kameralistik (vgl. Kapitel 2.1.4) anwenden wolle, nach diesem Grundsatz des maximalen Nutzens bewertet und entschieden werden.

Ein wichtiger Punkt, den man bei der Steuerung mit Hilfe des internen Rechnungswesens nie außer Acht lassen darf, ist, dass die gewonnenen Erkenntnisse allein nicht ausreichen. Wiesner et al. (2007: S. 56) stellen anhand der Kosten- und Leistungsrechnung vollkommen richtig dar, dass der Nutzen eines Systems nur dann vorliegen kann, wenn die gewonnenen Erkenntnisse auch in die Praxis umgesetzt werden. Wie beispielsweise auch in Kapitel 4.4.2 bei der Anwendung der Budgetierung dargestellt, kann dies für die Implementierung und Umsetzung der Steuerung bedeuten, dass weitreichende organisationspolitische Veränderungen, wie zum Beispiel die der Organisationsstruktur oder -kultur, notwendig werden können. Diesem Sachverhalt sollte man sich bei der Steuerung einer Organisation bewusst sein und auch nicht davor zurückschrecken. Ansonsten generieren die Steuerungsinstrumente lediglich Aufwand aber keinen Nutzen.

6 Fazit

Zum Abschluss dieser Arbeit ist festzustellen, dass es im System der Kameralistik ein breites Spektrum an Möglichkeiten zur Steuerung mit Hilfe des internen Rechnungswesens gibt. Hierzu können die Modelle der Budgetierung und des Benchmarking ebenso herangezogen werden, wie die Kosten- und Leistungsrechnung.

Die in der Verwaltungskameralistik fehlende periodengenaue Darstellung der Buchungen, wie in Kapitel 2.2.4 erörtert, ist dabei sicher die größte Herausforderung für ein angemessenes internes Rechnungswesen. Schließlich basiert dieses auf Kosten und Erlösen (vgl. Kapitel 3.1.2), während die Kameralistik Ausgaben und Einnahmen abbildet (vgl. Kapitel 2.2.1). Der in Kapitel 4.1 beschriebene pragmatische Lösungsansatz nähert sich dieser Herausforderung in einer theoretischen Herangehensweise. Eine weitere Befassung mit dieser Thematik könnte dahingehend interessant sein, in einer empirischen Erhebung zu verifizieren, ob in öffentlichen Verwaltungen mit kameralem Buchungssystem näherungsweise davon ausgegangen werden kann, dass Ausgaben und Einnahmen des laufenden Betriebs als Kosten und Erlöse angesehen werden können, ohne dass sich dies negativ auf die Steuerungsmöglichkeiten auswirkt.

Weiterhin wird interessant zu verfolgen sein, ob sich die in Kapitel 4.4.4 kurz aufgezeigte Produktorientierung auch in der Kameralistik durchsetzen wird. Ein Handlungsleitfaden für öffentliche Verwaltungen mit kameralem Systemen zur Umstellung von der Orientierung an Aufgabenbereichen hin zu der an Produkten, würde diese perspektivisch interessante Entwicklung sicherlich begünstigen.

Das Kapitel 4 und dort insbesondere Kapitel 4.2 zeigen, dass die Steuerung mit Hilfe des internen Rechnungswesens in der Kameralistik sehr gut möglich ist. Grenzen sind letztlich durch den lohnenden Aufwand für die Erfassung und die Verarbeitung der Daten gesetzt. Insbesondere in Kapitel 5.4, aber auch über die gesamte Arbeit hinweg, wurde immer wieder darauf eingegangen. Eine wesentliche Frage, die man sich stellen muss, ist die der Kosten-Nutzen-Relation für die jeweiligen Steuerungsinstrumente. Im System der Verwaltungskameralistik, von dem in dieser Arbeit ausgegangen wurde, wird man bei einer intensiven Nutzung des internen Rechnungswesens an einen Punkt gelangen, an dem man sich der Frage gegenüber sieht, ob man künftig nicht gänzlich im System der erweiterten Kameralistik a.F. oder n.F. buchen sollte.

Für all jene, die sich aber für die Verwaltungskameralistik entscheiden, zeigt diese Arbeit auf, dass es dort ebenfalls eine Reihe von guten Steuerungsmöglichkeiten mit Hilfe des internen Rechnungswesens gibt.

Literaturverzeichnis

Anheier, Helmut K./Schröer, Andreas/Then, Volker (2011): Soziale Investitionen: Interdisziplinäre Perspektiven: VS Verlag für Sozialwissenschaften GmbH.

Bachmann, Peter (2009): Controlling für die öffentliche Verwaltung: Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete: Gabler Verlag.

Bauer, Ludwig/Saß, Johannes (2006): „Die Abbildung von Teilergebnisrechnung und Teilfinanzrechnung mittels Produktsachkosten. Umsetzung des NKF in der Buchhaltung“. In: Der Gemeindehaushalt, H. 5, S. 97–105.

Bayerische Staatsregierung (2014): Verordnung über das Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen der Gemeinden, der Landkreise und der Bezirke nach den Grundsätzen der Kameralistik. KommHV-Kameralistik.

Bayerischer Jugendring (2014): Haushaltsplan 2014. München.

Bea, Franz Xaver (2005): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 9., neubearb. und erw. Aufl. Stuttgart: Lucius & Lucius (= UTB Betriebswirtschaftslehre; 1082).

Beck, Hanno/Prinz, Aloys (2012): Staatsverschuldung. Ursachen - Folgen - Auswege. 1., neue Ausg. München: Beck (= Beck'sche Reihe; 2742).

Becker, Wolfgang/Lutz, Stefan (2011): Gabler Kompaktlexikon Modernes Rechnungswesen. 2.000 Begriffe zu Buchführung und Bilanzierung, Kostenrechnung und Controlling nachschlagen, verstehen, anwenden. 3., überarbeitete Auflage. Wiesbaden: Betriebswirtschaftlicher Verlag Gabler.

Beckhof, Heiner/Gruber, Herbert/Schithals-Ferrari, Elisabeth (1999): Kosten senken durch Kostensteuerung. Grundlagen für eine effiziente Kostensteuerung in den Kommunen. Stuttgart, München [u.a.]: Boorberg (= Fortbildung & Praxis; Bd. 9).

Bezler, Alfred (2014): Kommunale Kostenrechnung, Gebührenkalkulation und Controlling. Meine ersten 100 Tage als Controller. Norderstedt: Books on Demand.

BIM Berliner Immobilienmanagement GmbH (2012): Unternehmensbroschüre. Berlin, 2012. URL: http://www.bim-berlin.de/fileadmin/user_upload/pdf/Unternehmensbrosch%C3%BCre_BIM_web.pdf [Stand: 23. November 2014].

Blome, Constantin (2007): Öffentliches Beschaffungsmarketing: Ein Kennzahlensystem für das Vergabemanagement: Deutscher Universitätsverlag.

Böhmer, Anselm (2014): Verfahren und Handlungsfelder der Sozialplanung: Grundwissen für die Soziale Arbeit: Springer Fachmedien Wiesbaden.

Bolsenkötter, Heinz/Poullie, Michael/Vogeloth, Norbert (2009): Der reformierte öffentliche Haushalt. Stand nationaler Reformen und internationale Reformtendenzen. Stuttgart: Verlag W. Kohlhammer (= Rechtswissenschaften und Verwaltung).

Bräse, Uwe/Koops, Michael/Leder, Sven (2008): Gemeindehaushaltsrecht Schleswig-Holstein. Vorschriftensammlung mit Erläuterungen und einem Lehrteil. 12., erw. Aufl. [Stuttgart], Kiel: Kohlhammer; Dt. Gemeindeverl (= Handbuch).

Braun, Susanne (2011): Umstellung des Rechnungswesens der öffentlichen Verwaltung von der Kameralistik auf die Doppik. Vergleich der beiden Rechnungslegungssysteme und Darstellung der aus einer Systemumstellung resultierenden Auswirkungen mit Fokus auf die Chancen zur Vermeidung eines weiteren Anstiegs der Staatsverschuldung. Hamburg: Kovač (= Schriften zum betrieblichen Rechnungswesen und Controlling; 94).

Brocke, Jan vom (2014): Formelsammlung zur Betriebswirtschaftslehre: Die wichtigsten Begriffe, Methoden und Modelle kompakt erklärt: Vahlen.

Bundesministerium der Finanzen (Hg.) (2013): „Gruppierungsplan mit Allgemeinen Vorschriften und Zuordnungshinweisen“. Berlin. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Standards_fuer_Haushalte/gruppierungsplan.html.

Bundesministerium der Finanzen (Hg.) (2014): „Abschlussbericht der Projektgruppe Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens. Projektlaufzeit: 1. November 2010 bis 14. Oktober 2013“. URL: http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Bundeshaushalt/Projekt-MHR/2014_09_05_Anlage.html [Stand: 04. Oktober 2014].

Bundesrepublik Deutschland - Finanzagentur GmbH (2014): Übersicht über den Stand der Schuld der Bundesrepublik Deutschland. Stand zum 30. September 2014. Frankfurt am Main. URL: <http://www.deutsche-finanzagentur.de/finanzagentur/informationmaterial/schuldenstand/2014-statistiken-zum-schuldenstand/> [Stand: 23. Dezember 2014].

Bundesverfassungsgericht 1. Senat (1974): Arbeitnehmerkamern. In: juris Rechtsportal.

BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN/SPD Baden-Württemberg (2011): Der Wechsel beginnt. Koalitionsvertrag zwischen BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN und der SPD Baden-Württemberg. Stuttgart.

Burret, Gerhard F. (1965): Kameralistik und Doppik. Allgemeine Einführung in die Finanzwirtschaftslehre und in die Zusammenhänge zwischen kameralistischer und kaufmännischer Buchführung. Otterbach/Kaiserslautern: Arbogast.

Busse, Walther von Colbe (2011): Lexikon des Rechnungswesens. Handbuch der Bilanzierung und Prüfung, der Erlös-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung. 5., überarb. u. erw. Aufl. München: Oldenbourg.

- CSU-Fraktion (2014): Pressemitteilungen, 16.10.-09.11.2014. München, 2014. URL: http://www.csu-landtag.de/index.php?ka=1&ska=4#.VHCgbWeE_um [Stand: 22. November 2014].
- Daiber, Birgit (2006): Grenzen staatlicher Zuständigkeit. Münster: LIT (= Schriftenreihe zum Staats- und Verwaltungsrecht; Bd. 4).
- Dressler, Sören/Dohm, Karin (2006): Die Bundesbilanz. Erläuterungen zu Ansatz und Bewertung sowie zu einzelnen Bilanzpositionen. Freiburg [Breisgau], Berlin, München [i.e. Planegg], Würzburg: Haufe-Mediengruppe.
- Dreyhaupt, Klaus-Fritz/Placke, Frank (2007): Kosten- und Leistungscontrolling auf der Basis von NKF. Eine Arbeitsanleitung zur Effizienzsteigerung in Öffentlichen Verwaltungen ; [Handbuch]. Stuttgart: Kohlhammer [u.a.] (= Handbuch).
- Eisele, Wolfgang/Knobloch, Alois Paul (2010): Technik des betrieblichen Rechnungswesens. Buchführung und Bilanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Sonderbilanzen. 8. Aufl. München: Vahlen (= Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften).
- Fischer, Thomas M./Möller, Klaus/Schultze, Wolfgang (2012): Controlling. Grundlagen, Instrumente und Entwicklungsperspektiven. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
- Freidank, Carl-Christian (2012): Kostenrechnung: Einführung in die begrifflichen, theoretischen, verrechnungstechnischen sowie planungs- und kontrollorientierten Grundlagen des innerbetrieblichen Rechnungswesens sowie ein Überblick über Konzepte des Kostenmanagements: Oldenbourg Wissenschaftsverlag.
- Freie und Hansestadt Hamburg (1996): Kosten- und Leistungsrechnung in der Hamburger Verwaltung. Hamburg. URL: <http://www.hamburg.de/contentblob/2302562/data/leitfaden-kostenleistungsrechnung.pdf> [Stand: 16. November 2014].
- Friedl, Gunther/Hofmann, Christian/Pedell, Burkhard (2010): Kostenrechnung. 1. Aufl. München: Vahlen, Franz.
- Geisler, Florian (2014): Probleme der Aussagekraft öffentlicher Rechnungsabschlüsse im Spannungsfeld zwischen Doppik und Kameralistik. Vergleich Österreich, Deutschland, Schweiz: diplom.de.
- Gruber, Klaus (1998): Dezentrale Budgetierung, Kosten-Leistungsrechnung und Controlling. Instrumente des modernen Verwaltungsmanagements. 1. Aufl., Stand vom 1. Sept. 1998. Kronach, München, Bonn, Potsdam: Link/Dt. Kommunal-Verl., Fachverl. für Verwaltungsrecht (= Neue Steuerungsmodelle für die öffentliche Verwaltung).
- Haldemann, Theo/Heinke, Michael/Bachmann, Martin (2011): Balanced Scorecard in öffentlichen Verwaltungen und Betrieben. Erfahrungen und Empfehlungen für das Strategische Public Management. 1., Auflage. Bern: Haupt Verlag (= Public Management (PM)).

- Heller, Robert F. (2010): Haushaltsgrundsätze für Bund, Länder und Gemeinden. Handbuch zum Management der öffentlichen Finanzen. 2., völlig neu bearb. Aufl. Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg: v. Decker.
- Henkes, Jörg (2008): Der Jahresabschluss kommunaler Gebietskörperschaften. Von der Verwaltungskameralistik zur kommunalen Doppik. Berlin: Erich Schmidt (= Bilanz-, Prüfungs- und Steuerwesen; Bd. 13).
- Henning, Sven (2013): Kosten- und Leistungsrechnung - Band I: 60 praxisorientierte Anwendungsbeispiele: Books on Demand.
- Hermes, Bettina (2012): Prozessorientierte Leistungserbringung im E-Government. Berlin: Logos (= Wirtschaftsinformatik - Theorie und Anwendung; 26).
- Hermes, Heinz-Josef (2005): Outsourcing: Chancen und Risiken, Erfolgsfaktoren, rechtssichere Umsetzung: Haufe-Mediengruppe.
- Holdenrieder, Jürgen (2013): „Gegenstand, Methoden und Inhalte der Betriebswirtschaftslehre“. In: Holdenrieder, Jürgen (Hg.): *Betriebswirtschaftliche Grundlagen sozialer Arbeit. Eine praxisorientierte Einführung*. 1. Aufl. Stuttgart: Kohlhammer (= Soziale Arbeit), S. 47–76.
- Hutzschenreuter, Thomas (2013): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre. Grundlagen mit zahlreichen Praxisbeispielen. 5., überarb. Aufl. Wiesbaden: Springer Gabler (= Lehrbuch).
- Johns, Rudolf (1951): Kameralistik. Grundlagen einer erwerbswirtschaftlichen Rechnung im Kameralstil. Wiesbaden: Gabler (= Fachbücher für die Wirtschaft).
- KGSt (1993): KGSt-Bericht 5/1993.
- Klapdor, Karl (1910): Die kameralistische Buchführung. Leitfaden zum Verständnis der Kassenabschlüsse nach der kameralistischen Buchführung sowie deren Verwendung für die behördlichen wirtschaftlichen Betriebe. Düsseldorf: Schwann.
- Klümper, Bernd (2002): Produktorientierte Kosten- und Leistungsrechnung. München: Jehle (= Die neue Kommunalverwaltung; Bd. 5).
- Kramer, Gottfried (1904): Leitfaden für das Etats-, Rechnungs-, Kassen- und Revisionswesen der deutschen Stadtgemeinden. Leipzig: Leineweber.
- Kuhlmann, Sabine (2003): „Benchmarking auf dem Prüfstand. Kosten, Nutzen und Wirkungen interkommunaler Leistungsvergleiche in Deutschland“. In: *Verwaltungsarchiv* 94, H. 1, S. 99–126.
- Lasar, Andreas (2010): „Keine Harmonisierung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen“. In: *Verwaltung & Management* 16, H. 1, S. 3–16.
- Lehmitz, Christoph/Kamp, Christian (2012): Der kommunale Gesamtabschluss: Konsolidierung in der Doppik: Wiley-VCH.

- Lentrod, Andreas/Hane, Werner (2009): „Durchführung eines Benchmarking-Projektes“. In: Mertens, Kai/Kohl Holger (Hg.): *Benchmarking. Leitfaden für den Vergleich mit den Besten*. 2., überarb. Aufl. Düsseldorf: Symposion, S. 107–136.
- Lutz, Walter (2009): Das neue kommunale Rechnungswesen hält nicht was es verspricht! Mit hohem Aufwand werden Zahlen produziert die (fast) nichts aussagen ; eine kritische Bilanz aus der Sicht eines Gemeinderates. Wallbach, [Rheinfelden (Baden)]: Mb-Verl.
- Maier, Nina/Burk, Rainer/Holdenrieder, Jürgen (2013): „Rechnungswesen“. In: Holdenrieder, Jürgen (Hg.): *Betriebswirtschaftliche Grundlagen sozialer Arbeit. Eine praxisorientierte Einführung*. 1. Aufl. Stuttgart: Kohlhammer (= Soziale Arbeit), S. 192–222.
- Marett, Christian/Dörschell, Andreas/Hellenbrand, Andreas (2006): Kommunales Vermögen richtig bewerten. Haufe Praxisratgeber zur Erstellung der Eröffnungsbilanz und als Grundlage der erweiterten Kameralistik. 2. Auflage. München: Rudolf Haufe Verlag GmbH & Co. KG (= Haufe Fachpraxis).
- Matys, Erwin (2013): *Praxishandbuch Produktmanagement: Grundlagen und Instrumente*: Campus Verlag.
- Maykus, Stephan/Schone, Reinhold (2010): *Handbuch Jugendhilfeplanung. Grundlagen, Anforderungen und Perspektiven*. 3., vollständig überarbeitete und aktualisierte Aufl. Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften / GWV Fachverlage, Wiesbaden.
- Menrad, Siegfried (1965): *Der Kostenbegriff; Eine Untersuchung über den Gegenstand der Kostenrechnung*. Berlin: Duncker & Humblot (= Betriebswirtschaftliche Schriften; Heft 16).
- Mülhaupt, Ludwig (1987): *Theorie und Praxis des öffentlichen Rechnungswesens in der Bundesrepublik Deutschland*. 1. Aufl. Baden-Baden: Nomos (= Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft; Bd. 93).
- Ott, Steven (2011): *Investitionsrechnung in der öffentlichen Verwaltung. Die praktische Bewertung von Investitionsvorhaben*. Wiesbaden: Gabler Verlag / Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Wiesbaden (= SpringerLink : Bücher).
- Pieper, Thorsten (2009): *Wirkungsorientiertes Controlling staatlichen Handelns. Systematische Identifikation und Bewertung der gesamtgesellschaftlichen Wirkungen staatlichen Handelns*. Frankfurt am Main, New York: P. Lang (= Beiträge zum Controlling; Bd. 14).
- Raith, Gilbert F./Helfrich, Raymund (2008): *Kommunale Finanzwirtschaft der Gemeinden in Bayern nach den Grundsätzen der Kameralistik*. Rechtsstand: 1. Januar 2008. München: Bayerischen Verwaltungsschule (= Schriften der Bayerischen Verwaltungsschule Neue Reihe; 18).
- Raupach, Björn/Stangenberg, Katrin (2009): *Doppik in der öffentlichen Verwaltung: Grundlagen, Verfahrensweisen, Einsatzgebiete*: Gabler Verlag.

- Reichard, Christof (1998): „Wettbewerbselemente in der öffentlichen Verwaltung. Kommentierung aus wissenschaftlicher Sicht“. In: König, Klaus (Hg.): *Schlanker Staat - Verwaltungsmodernisierung im Bund. Zwischenbericht, Praxisbeiträge, Kommentare*. Speyer: Forschungsinst. für Öffentliche Verwaltung (= Speyerer Forschungsberichte; 183), S. 305–326.
- Rudnik, Kay (2010): *Bewertung und Implementierung wertorientierter Bilanzkennzahlen für ein globales Verwaltungsmanagement*. 1. Aufl. s.l: Diplomica.
- Sandberg, Berit (2012): *Wissenschaftlich Arbeiten von Abbildung bis Zitat. Ein Lehr- und Übungsbuch*. München: Oldenbourg, R.
- Schauer, Reinbert (2012): *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen. Kameralistik und/oder Doppik? ; Einführung und Standortbestimmung*. 2., überarb. Aufl. Wien: Linde (= Skripten).
- Schmehl, Arndt (2004): *Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung*. Tübingen: Mohr Siebeck (= Jus publicum; Bd. 113).
- Schmidt, Hans-Christian/Hähnlein, Steffen (2005): *Gegenüberstellung von Kameralistik und doppelter Buchführung. Darstellung typischer Vorgänge in der Verwaltung*. Martinroda: KBW-Fachbuchverl. und Fachbuchservice Schütz, Urbich.
- Schneider, Ferdinand (1913): *Wegweiser durch die gehobene kameralistische Buchführung für die werdenden Betriebe der Staats- und Kommunalverwaltungen*. Berlin: Vahlen.
- Schwarting, Gunnar (2001): *Der kommunale Haushalt. Haushaltswirtschaft - Haushaltssteuerung - Kassen- und Rechnungswesen*. 2., überarb. und erw. Aufl. Berlin: E. Schmidt (= Finanzwesen der Gemeinden; 2).
- Stadt Dresden (2006): Weisung Nr. 86. URL: http://www.dresden.de/media/pdf/haushalt/3_Budgetierungsregeln_2006.pdf [Stand: 22. November 2014].
- Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003a): *Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung. TOP 26: Reform des Gemeindehaushaltsrechts*. URL: <http://www.haushaltsreform.de/> [Stand: 24. Oktober 2014].
- Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (2003b): *Beschlussniederschrift über die 173. Sitzung, Anlage 4. Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte Kameralistik*. URL: <http://www.haushaltsreform.de/> [Stand: 24. Oktober 2014].
- Stelling, Johannes N. (2005): *Kostenmanagement und Controlling*. 2., überarb. Aufl. München, Wien: Oldenbourg.
- Straub, Thomas (2011): *Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*. 1., neue Ausg. München: Pearson Studium ein Imprint der Pearson Education (= Pearson Studium - Economic BWL).

Thau, Alexander (2009): Benchmarking in öffentlichen Verwaltungen. Theoretische Fundierung und mögliche Weiterentwicklung eines Modernisierungsinstruments. 1. Aufl. Berlin: BWV, Berliner Wiss.-Verl (= Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft; Bd. 210).

Vierheilig, Otto (2001): Budgetierung in der Kommunalverwaltung. Leitfaden für die Umsetzung und Durchführung des modernen Steuerungsinstrumentes dezentrale Budgetierung. 1. Aufl. Kronach, München, Bonn, Potsdam: Link/Dt. Kommunal-Verl. (= Management der öffentlichen Verwaltung).

Walb, Ernst (1926): Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betriebe. Eine Grundlegung. Berlin.

Wiesner, Herbert (2012): Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen. Ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern. 9., neu bearb. Aufl. Westermeier, Antonius (Hg.). Heidelberg, München, Landsberg, Frechen, Hamburg: v. Decker (= Reihe "Handbücher und Kommentare").

Wiesner, Herbert/Westermeier, Antonius (2007): Das staatliche Haushalts-, Kassen- und Rechnungswesen: ein Grundriss für die öffentliche Verwaltung in Bund und Ländern: v. Decker.

Wöhe, Günter/Döring, Ulrich (2010): Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftslehre. 24., überarb. und aktualisierte Aufl. München: Vahlen (= Vahlens Handbücher der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften).

Wysocki, Klaus von (1965): Kameralistisches Rechnungswesen. Stuttgart: Poeschel (= Sammlung Poeschel; 38).

Erklärung

Hiermit versichere ich gemäß § 17 Absatz 7 der Prüfungsordnung für den postgradualen und weiterbildenden Fernstudiengang Sozialmanagement der Alice Salomon Hochschule Berlin, dass ich diese Masterarbeit selbständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt und alle wörtlich oder sinngemäß übernommenen Textstellen als solche kenntlich gemacht habe.

Die Masterarbeit hat keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegen.

Nürnberg, 22. Januar 2015

(Unterschrift)