

*Doris Böhme/Markus Heindl*

# Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens – Neue Herausforderungen für die Koordination im föderalen Deutschland

### **Zusammenfassung**

Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens gehört seit Beginn der 1990er Jahre zu den zentralen Elementen der Verwaltungsreform und beinhaltet im Kern die Umstellung der traditionellen Kameralistik auf die doppelte Buchführung. Der Reformprozess ist in den Bundesländern unterschiedlich fortgeschritten und weist landesspezifisch uneinheitliche Rechtsgrundlagen auf. Da verschiedene Buchführungsmodelle koordiniert werden müssen, führt die Einführung der Doppik in die öffentlichen Haushalts- und Rechnungssysteme zu einem neuen Spannungsfeld zwischen den Bundesländern und deren Kommunen.

Der Beitrag rückt diese neuen Koordinationsherausforderungen sowie deren Auswirkungen auf den Reformprozess in den Fokus, da dieser spezielle Aspekte von Reformkosten bisher in der wissenschaftlichen Auseinandersetzung ungenügend betrachtet wurde. Als Untersuchungsgegenstand wird der Reformprozess in Bayern und Thüringen analysiert, da hier derzeit drei verschiedene Haushaltssysteme Anwendung finden und daher eine Steigerung der Koordinationsherausforderungen vermutet wird. Die Ergebnisse vermitteln einen Eindruck von den nicht-intendierten Folgen eines komplexen Reformvorhabens.

*Schlagerworte:* Verwaltungsreformen, Doppik, Koordination, Föderalismus

### **Abstract**

*Public sector accounting reform in German states – new challenges for coordination in German federalism*

Since the start of the 1990s, budget and accounting reform has been at the centre of administrative improvements within the public sector, involving in essence the replacement of the traditional cameralistic public accounting system with double-entry bookkeeping. The process of reform within the German federal states is advanced to different degrees and based on varying state-specific legal rules. The introducing of the new double-entry bookkeeping concept ('Doppik') in the public finance sector has given rise to new tension between the federal states and their local councils, with various accounting systems requiring to be coordinated.

Our article focuses on these challenges for coordination and their on the resulting consequences for the reform process itself. We look at these coordination challenges specifically from a cost perspective, one aspect which has so far received no attention. As the object of our study, we analyse the reform process in the federal states of Bavaria and Thuringia, where at the moment three different accounting systems are being used. As a consequence, we expect to find that in these states the coordination challenges increase. The results give an impression of the unintended effects of a complex reform programme.

*Key words:* public sector reforms, double-entry bookkeeping, coordination, federalism

## 1. Einleitung

Die seit Beginn der 1990er Jahre hierzulande diskutierte und implementierte Reform des Haushalts- und Rechnungswesens kann aufgrund ihrer Brisanz, dem Umfang wissenschaftlicher Diskussionen und der Höhe des Implementationsaufwandes als „Jahrhundertreform“ bezeichnet werden. Eine eigene Hochrechnung der Sachkosten (Software, Gutachten, Vermögensbewertung) für die Einführung der Doppik in den deutschen Gemeinden und Städten ergibt eine Summe von 870 Millionen Euro.<sup>1</sup> Zuzüglich der Ausgaben der Kommunen für Personal oder Fortbildungen und der Reformkosten auf Bundes-, Landes-<sup>2</sup> sowie Kreisebene steigen die Kosten für die Umsetzung der Reform in den Milliardenbereich. Grundsätzlich ist es sehr schwierig die tatsächliche Höhe von Transaktionskosten für Verwaltungsreformen zu bestimmen, da viele „Kosten“ in den täglichen Arbeitsprozessen anfallen und schwer zu monetarisieren sind. Dennoch können gerade Reformkosten, die sich nicht in Euro ausdrücken lassen (wie z.B. zusätzliche Arbeits-, Abstimmungs- und Informationsprozesse), entscheidende Auswirkungen auf die Art und Weise der Implementation haben und auch das Ausbleiben positiver Evaluationsergebnisse erklären. Hierzu zählt auch der Koordinationsaufwand, der sich durch die Verwendung verschiedener Buchungssysteme auf den föderalen Ebenen ergibt. Auf diesen Aspekt von Reformkosten möchten wir in unserem Beitrag hinweisen, da er in der Diskussion dieser „Jahrhundertreform“ bisher gänzlich unbeachtet geblieben ist.

Im Fokus des Beitrages steht die Frage, welche Koordinationsherausforderungen sich durch die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens im föderalen Deutschland ergeben und welche Auswirkungen diese auf den laufenden Reformprozess haben. Dabei wird den Koordinationsproblemen innerhalb und zwischen den Ebenen des Staatsaufbaus nachgegangen, da im Finanz- und Haushaltswesen zahlreiche Verknüpfungen zwischen den föderalen Ebenen bestehen, etwa in Folge des Steuerverbundsystems und des Finanzausgleichs. Den Schwerpunkt unserer Untersuchung legen wir auf die Bundesländer Bayern und Thüringen, zum einen weil in diesen Ländern die Umstellung auf Doppik noch nicht abgeschlossen ist und zum anderen weil in Bayern und Thüringen aktuell ein Nebeneinander von drei Haushaltssystematiken<sup>3</sup> besteht, welche koordiniert werden müssen. Daraus resultiert die Vermutung, dass sich in diesen beiden Ländern die Koordinationsproblematik verschärft.

Zur Analyse der Koordinationsproblematik im föderalistischen Mehrebenensystem und dessen Auswirkungen auf den Reformprozess bedienen wir uns qualitativer (leitfadengestützter Experteninterviews) und quantitativer (standardisierter Online-Fragebogen) Methoden. Insgesamt wurden zehn Experteninterviews mit Mitarbeitern auf der Landesebene (kommunale Spitzenverbände, Landesinnenministerien, Statistische Landesämter) sowie mit dem Statistischen Bundesamt geführt, die wir nach der Methode der qualitativen Inhaltsanalyse ausgewertet haben. Zur Untersuchung des Koordinationsaufwandes auf der Kommunalebene haben wir alle Gemeinden in Bayern und Thüringen (N = 2982) mit Hilfe eines im Januar 2013 elektronisch versendeten Fragebogens befragt. Die bereits doppisch buchenden Gemeinden dieser beiden Länder wurden im November 2012 (vor dem Online-Versand) auch postalisch angeschrieben. Ziel dieses Vorgehen war es, einen hohen Rücklauf besonders unter den doppisch buchenden Gemeinden zu generieren, um einen Einblick in die vor Ort auftretenden Implementations- und Koordinationsherausforderungen zu gewinnen. Abschließend war ein Rücklauf von 784 Fragebögen (26,3 %) zu verzeichnen. Die hier vorgestellte Untersuchung des Koordinationsbedarf-

fes gehört zu einem größeren Forschungsprojekt, welches verschiedene Aspekte der Implementation der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland analysiert. Daher werden im Folgenden nicht alle Ergebnisse aus dem Online-Survey, sondern nur die Auswertung der Fragen zur kommunalen Koordinationsproblematik vorgestellt.

Das folgende Kapitel gibt einen Überblick zum aktuellen Stand der Forschung und erläutert, warum der Koordinationsbedarf, der mit der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens einhergeht, in die wissenschaftliche Diskussion einzubringen ist. Kapitel 3 fasst den aktuellen Umsetzungsstand der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf den föderalen Ebenen in Deutschland zusammen. Darauf aufbauend wird in Kapitel 4 der zentralen Fragestellung des Beitrages nachgegangen, nämlich welche Koordinationsherausforderungen sich durch diese Verwaltungsreform im föderalen Deutschland ergeben und welche Auswirkungen diese auf den laufenden Reformprozess haben. Zur Beantwortung werden die Ergebnisse aus den Interviews und der Online-Umfrage herangezogen. Das fünfte Kapitel fasst die zentralen Ergebnisse der Untersuchung zusammen und zieht Schlussfolgerungen für die Einbettung der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens in die föderalen Strukturen der Bundesrepublik Deutschland, welche durch die drei Leitbilder Politikverflechtung, kooperativer Föderalismus und Wettbewerbsföderalismus charakterisiert werden.

## 2. Stand der Forschung: Koordinationsbedarf als unberücksichtigter Reformkostenaspekt

Die wissenschaftliche Begleitung des Prozesses zur Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens, die Kritik an der traditionellen Kameralistik<sup>4</sup> und die Forderungen nach Modernisierung im Sinne der Doppik schlugen sich in einer Vielzahl an Publikationen nieder, die sich in zwei zentrale Diskussionsstränge einordnen lassen: Erstens widmet sich der größte Teil der Veröffentlichungen konzeptionellen Aspekten, wie beispielsweise der grundsätzlichen Kritik am Konzept „Doppik“ selbst, der Beschreibung verschiedener Rechnungslegungsmodelle oder der Gegenüberstellung von Vor- und Nachteilen unterschiedlicher Buchführungsarten (z.B. *KPMG* 2008). Darüber hinaus wird der Frage nach der Eignung der doppischen Buchführung für öffentliche Gemeinwesen (z.B. *Diemer* 1996; *Thieme* 2008) nachgegangen oder die Kritik an der Ökonomisierung der öffentlichen Verwaltung rückt in den Fokus. Auch die zahlreichen Publikationen zum Neuen Steuerungsmodell (NSM), in welches die Doppik als zentrales Element einzuordnen ist (vgl. *Banner* 1991; *KGSt* 1993; *Schröter* 2011; *Jann* 2011), können zu diesem Diskussionsstrang gezählt werden.

Der zweite Diskussionsstrang ist in die Implementations- und Evaluationsforschung einzuordnen und beschäftigt sich neben der Art und Weise der Umsetzung auch mit der Frage nach der Ausgewogenheit zwischen Kosten und Nutzen dieser Reform. Beispielsweise zeigen die neuesten Evaluationsergebnisse für Nordrhein-Westfalen, dass die Doppik in der Praxis ihren Zielen bisher nicht gerecht wird (vgl. *Bogumil/Ebinger/Holtkamp* 2011; *Bogumil/Holtkamp* 2012). Bisher haben Fragen und Probleme der praktischen Implementation in der Literatur jedoch eine untergeordnete Rolle gespielt. In den letzten beiden Jahren sind erste Umfragen zum Thema Doppik durchgeführt worden. Diese quantitativen, deskriptiven Studien interessieren sich besonders für den aktuellen Umsetzungs-

stand und die ersten sichtbaren Erfolge in den Kommunen.<sup>5</sup> Die wenigen politik- und verwaltungswissenschaftlichen Untersuchungen haben vor allem das NSM und dessen Evaluation zum Gegenstand (vgl. *Bogumil/Holtkamp/Ebinger* 2011). In Bezug auf das NSM kommen verschiedene Evaluationsstudien der vergangenen Jahre zu dem Schluss, dass dieses als „gescheitert“ anzusehen sei, da es nur in Ansätzen und nicht flächendeckend in den Kommunen umgesetzt wurde (vgl. *Bogumil* 2007 und 2011; *Holtkamp* 2008; *Kuhlmann* 2006). Interessant ist, dass im Gegensatz dazu die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf allen Verwaltungsebenen der Bundesrepublik diskutiert und die Doppik vollständig oder in Ansätzen Eingang in das Haushaltsrecht gefunden hat.

Mit der Einführung betriebswirtschaftlicher Elemente ist empirisch ein steigender Koordinationsaufwand zu beobachten. Im folgenden Beitrag stehen die Koordinationsprobleme und deren ungewollten Folgewirkungen, die sich bei der Einführung der Doppik ergeben, im Zentrum. Damit ist dieser Beitrag in den zweiten Diskussionsstrang einzuordnen, da weder das Konzept „Doppik“ selbst oder dessen Eignung für öffentliche Haushalte diskutiert werden, sondern mit den Koordinationsherausforderungen ein spezieller Aspekt der Implementationskosten betrachtet wird.

Die Koordination der Finanz- und Haushaltsplanung umfasst insbesondere die Generierung, den Austausch und die Zulieferung finanzwirtschaftlicher Informationen verschiedener Einheiten innerhalb einer Organisation (z.B. zwischen Bürgermeister, Kämmerer und Stadtrat) sowie ebenenübergreifend zwischen verschiedenen Verwaltungsorganisationen (z.B. Kommune und Innenministerium/Finanzministerium oder Statistisches Landesamt und Landesregierung). Durch die zahlreichen Überschneidungen im Finanzwesen kommt der gegenseitigen Abstimmung der Maßnahmen zwischen den verschiedenen Akteuren (Verwaltungseinheiten) eine entscheidende Bedeutung zu, insbesondere da diese Akteure über institutionalisierte Entscheidungs- und Handlungsautonomie (z.B. Garantie der Selbstverwaltung für Kommunen nach Art. 28 GG und Autonomie der Länder nach Art. 30 GG) verfügen. Diese Autonomie wiederum wirkt sich auf die Koordination der Verwaltungseinheiten untereinander aus und betrifft, da es sich bei der Haushaltspolitik um eine Querschnittspolitik handelt, potentiell auch alle anderen Politikfelder. Dass der Koordinierungsbedarf durch die Politikverflechtung zwischen verschiedenen Ebenen der Staatsorganisation und in einigen Politikbereichen wie Verkehrs-, Bildungs- oder eben Finanzplanung besonders hoch ist, ist hinreichend bekannt und war schon Gegenstand zahlreicher Untersuchungen (vgl. *Thibaut* 1996, S. 363). Jedoch hat der Koordinationsbedarf als Teil der Implementationsproblematik von Verwaltungsreformen bisher in der Literatur nur wenig Beachtung gefunden, obwohl er aus verschiedenen Gründen erklärungsbedürftig ist:

(1) Aus zahlreichen Reformprojekten der Vergangenheit (z.B. Neues Steuerungsmodell, Einführung von Produkthaushalten, Einführung von PPBS) ist bekannt, dass der Erfolg einer Reform untrennbar mit der Art und Weise ihrer konkreten Umsetzung verknüpft ist. Dies spricht für eine intensivere Betrachtung der realen Implementation von entsprechenden Reformkonzepten. Darüber hinaus können die anfallenden Kosten und praktischen Schwierigkeiten bei Reformen selten genau benannt werden. *Wollmann* und *Kuhlmann* (2011, S. 564) sprechen in diesem Zusammenhang auch von den bei Verwaltungsreformen anfallenden Transaktionskosten als dem „missing link der Evaluationsforschung“. Ohne Zweifel ist auch die Umstellung von Kameralistik auf Doppik mit hohen Transaktionskosten verbunden. Die Gemeinden sind zwar in der Lage, einige ihrer Aufwendungen

zu beziffern, jedoch handelt es sich dabei lediglich um ex ante anfallende Kosten, die zudem beispielsweise Komponenten wie Personalbedarf und Zeitaufwand oder Kosten für Koordinationsprozesse, Kommunikation sowie Entscheidungskosten nicht berücksichtigen.

(2) Grundsätzlich gelten Verwaltungsreformen, z.B. aufgrund spezifischer Merkmale der einzelnen Policies oder Eigenart der von der Verwaltungsreform betroffenen Organisationen, als schwer durchsetzbar (vgl. u.a. *Scharpf* 1987; *Bach/Jantz/Veit* 2011). Charakteristisches Merkmal aller Verwaltungsreformen ist die Identität von Vollzugsinstanz und Adressat, die bereits in der Gesetzgebung und dann auch in der Implementationsphase durch ein „besonders hohes Einfluss- und Widerstandspotential“ gekennzeichnet ist (*Bach/Jantz/Veit* 2011, S. 535). Im Bereich der Verwaltungsreformen gehen damit vielfach besonders hohe Implementationsdefizite einher (vgl. ebd., S. 535). Diese Problemstruktur unterliegt auch dem Umstellungsprozess von Kameralistik auf Doppik. Als zuständige Gesetzgeber drängen die Bundesländer seit den 1990er Jahren die Kommunen zu einer Umstellung oder zumindest Weiterentwicklung ihres kameralistischen Rechnungswesens. Die Kommunalverwaltungen werden auf diese Weise zu den Adressaten eines umfangreichen Reformprogramms. Zugleich nehmen die Kommunalverwaltungen aber nicht die Rolle bloßer „passiver“ Steuerungsobjekte ein, sondern sie sind für die Implementation dieser Reform an entscheidender Stelle verantwortlich. Zudem sind für die Implementation von Verwaltungsreformen die hierarchische Durchsetzung („von oben“ beispielsweise durch den Bürgermeister oder Behördenleiter) sowie das Aufbauen von Druck aufgrund gesetzlicher Verpflichtungen (Zwang zur Umsetzung) und drohender Sanktionen von Bedeutung (vgl. u.a. *DiMaggio/Powell* 1991; *Böhme/Heindl* 2012).

(3) Besonders hervorstechend sind derartige Koordinationsherausforderungen in einem föderalen System wie der Bundesrepublik, wo zusätzlich eine intensiv ausgeprägte kommunale Selbstverwaltung existiert. Anders als in zentralistisch aufgebauten Staaten wie etwa Großbritannien, eröffnen sich hierzulande gleich mehrere Gelegenheiten, von einem „one size fits all“-Modell abzuweichen: Zum einen unterstehen die Bundesländer keinem wie auch immer gearteten „Bundeszwang“ bei der Umstellung ihres Haushaltswesens. Die Bundesländer entscheiden frei, ob sie für ihren eigenen staatlichen Haushalt und/oder für die kommunale Ebene auf das Doppik-Konzept zurückgreifen möchten oder nicht. Zum anderen führt die sich aus der kommunalen Selbstverwaltung ergebende Organisations-, Personal- und Finanzhoheit der Kommunen dazu, dass diese bei der konkreten Umsetzung der betreffenden Reform gewisse Spielräume besitzen.

### 3. Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland

Da in den Bundesländern der erkennbare politische Wille besteht, das öffentliche Rechnungswesen von Kameralistik auf Doppik umzustellen (vgl. *Van der Zee* 2007), rückt die praktische Umsetzung dieses einschneidenden Wechsels immer stärker in das Blickfeld und „es geht nur noch um die Frage, wie Doppik eingeführt wird“ (*Beyer/Kinzel* 2005, S. 358f.).

### 3.1 Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf Länderebene

Der Reformprozess „Doppik“ ist in Deutschland unterschiedlich weit fortgeschritten. Während die Landeshaushalte in Hamburg, Bremen, Hessen und Nordrhein-Westfalen auf Doppik umgestellt wurden, beschränken sich alle anderen Bundesländer und der Bund lediglich auf eine Modifizierung der Kameralistik (erweiterte Kameralistik<sup>6</sup>). Auf Bundesebene wurde 2010 der Beschluss zur Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens (MHR) nach den Grundzügen der erweiterten Kameralistik gefasst. Nach Umsetzung der erweiterten Kameralistik in zwei Pilotprojekten soll diese ab 2013 flächendeckend in der Bundesverwaltung Anwendung finden (vgl. *Bertelsmann Stiftung/KGSt* 2009). Zu den „Vorreitern“ unter den Bundesländern gehört Hessen. Bereits 1998 wurde die Einführung eines Produkthaushaltes mit ergebnisorientierter dezentraler Budgetierung im Kabinett beschlossen. Die Umstellung auf einen Produkthaushalt erfolgte in den Fachverwaltungen von 2005 bis 2008. Im Jahr 2008 wurde die Einführung der *Neuen Verwaltungssteuerung* in Hessen abgeschlossen. Auch Baden-Württemberg begann bereits Mitte der 1990er Jahre mit der Entwicklung und Einführung *Neuer Steuerungselemente* für die Landesverwaltung. Beispielsweise wurden 1995 Modellversuche zur dezentralen Budgetverantwortung, Kosten- und Leistungsrechnung sowie kosten- und kennzahlenorientierte Informationssysteme in zehn Landesbehörden gestartet. Jedoch ist man in der Landesverwaltung Baden-Württembergs bei einer Ergänzung der Kameralistik durch neue Steuerungselemente geblieben. Die folgende Tabelle fasst die Entwicklungen zur Reform des Landeshaushalts- und Landesrechnungswesens in den deutschen Ländern zusammen (Tabelle 1).

*Tabelle 1: Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf Länderebene<sup>7</sup>*

Land	Reformmodell auf Landesebene	Titel des Reformprojektes	Umsetzung
B	Erweiterte Kameralistik	Erweiterte Kameralistik	2004/05
BB	Erweiterte Kameralistik	Neues Finanzmanagement	2003-2010
BW	Erweiterte Kameralistik	Neue Steuerungsinstrumente	2005
BY	Erweiterte Kameralistik	Neue Steuerungselemente	seit 1995
HB	Doppik	Integriertes Öffentliches Rechnungswesen	2008
HE	Doppik	Neue Verwaltungssteuerung	2008
HH	Doppik	Neues Haushaltswesen Hamburg	2006-2013
MV	Erweiterte Kameralistik	Landes-Kosten-Leistungsrechnung Mecklenburg-Vorpommern	1999-2008
NDS	Erweiterte Kameralistik	Leistungsorientierte Haushaltswirtschaft Niedersachsen	2005
NRW	Doppik	Einführung von Produkthaushalten zur Outputorientierten Steuerung. Neues Rechnungswesen (EPOS.NRW)	2006-2015
RP	Erweiterte Kameralistik		2002
SA	Erweiterte Kameralistik	Neue Steuerungsinstrumente (NSI)	seit 1996/97
SH	Erweiterte Kameralistik	Neue Steuerung	seit 1998
SL	Erweiterte Kameralistik	Neue Steuerung	1995
SN	Erweiterte Kameralistik	Neues Steuerungsmodell (NSM)	2003
TH	Erweiterte Kameralistik		2009

(vgl. auch *Bertelsmann Stiftung/ KGSt* 2009; *Portal* [www.haushaltssteuerung.de](http://www.haushaltssteuerung.de))

Die Entwicklung der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens für die Kommunalebene wurde maßgeblich durch den Beschluss der Ständigen Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (kurz: Innenministerkonferenz IMK) von 2003 angestoßen, in-

dem sich die Bundesländer für die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens entschlossen und einheitliche Richtlinien für die Gestaltung ihrer Ländergesetze verabschiedeten (vgl. *IMK* 2003). NRW verabschiedete als erstes Bundesland ein Gesetz zur Novellierung des kommunalen Haushaltswesens (Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement vom 16.11.2004). Bis zum Jahr 2009 folgten Gesetzesänderungen in allen anderen Bundesländern (HE und NDS 2005; BY, RP, SA und SL 2006; BB, MV, SH und SN 2007; BW und TH 2009). Ziel dieser verwaltungspolitischen Maßnahme ist es, Veränderungen im Umfeld von Politik und Verwaltung auf kommunaler Ebene zu beeinflussen und entsprechende Politikziele (z.B. Effizienz, Transparenz, Beendigung der kommunalen Finanzkrise) zu erreichen. Interessant ist, dass die Bundesländer nicht verpflichtet waren, die Doppik im kommunalen Haushaltsrecht zu verankern, sondern sich freiwillig für diesen weitreichenden Reformprozess entschieden haben. Die Reform der materiellen Regelungen zum kommunalen Haushalts- und Rechnungswesen durch Einführung der Doppik vollzieht sich im föderalen Deutschland ohne Zwangsmechanismen. Die Einführung der Doppik wird weder per Bundesgesetz vorgeschrieben noch ist die Koordination im Rahmen der IMK verpflichtend. Die Länderregierungen agieren freiwillig und autonom, da es sich bei den Beschlüssen der IMK lediglich um Richtlinien handelt, zu deren Einhaltung die Länder nicht gezwungen werden können.

### 3.2 Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens auf Kommunalebene

Das Konzept „Doppik“ hat flächendeckend Eingang in die kommunale Haushaltsordnung aller Bundesländer gefunden. Mittlerweile wird die Umstellung auf Doppik von der Mehrzahl der Bundesländer (13) für deren Kommunen per Gesetz verpflichtend vorgeschrieben. Auch in Bayern und Thüringen, die bisher eine Optionslösung anbieten, wird bereits über eine Änderung der Kommunalverfassungen nachgedacht. Obwohl die Reformbestrebungen auf der Kommunalebene am weitesten fortgeschritten sind, weist die Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens in den deutschen Bundesländern landesspezifisch uneinheitliche rechtliche Grundlagen auf (vgl. *Engels/Eibelshäuser* 2010). Grundsätzlich existieren 16 verschiedene Varianten des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens (*Beutel/Witte* 2010, S. 131ff.). Dabei lassen sich die entsprechenden Landesgesetze einem der drei Reformstränge zuordnen:

- (1) Ablösung der Kameralistik durch die Doppik,
- (2) Wahl zwischen Ergänzung der klassischen Kameralistik (erweiterte) und Doppik oder
- (3) Wahl zwischen Kameralistik und Doppik.

Die Reform des kommunalen Haushaltswesens gestaltet sich in den deutschen Bundesländern wie folgt: In den meisten Bundesländern schreibt der Gesetzgeber den Kommunen die Umstellung auf Doppik per Gesetz vor (Reformstrang 1). In Baden-Württemberg, Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt, Saarland und Sachsen sind die Kommunen verpflichtet, ihr Haushalts- und Rechnungswesen auf die doppelte Buchführung umzustellen. Hierzu wurde ihnen vom Gesetzgeber eine mehrjährige Übergangsfrist eingeräumt. In Schleswig-Holstein haben die Gemeinden die Wahl, ihren Haushalt nach den Grundsätzen der Doppik oder der erweiterten Kameralistik zu führen (Reformstrang 2). In den Bundesländern

Bayern und Thüringen hat der Gesetzgeber den Gemeinden durch die Wahl zwischen Doppik und Kameralistik auf unbestimmte Zeit bisher einen sehr weiten Gestaltungsspielraum eingeräumt. Hier können die Gemeinden beim Status Quo (Kameralistik) verbleiben oder ihr Haushaltswesen nach den doppischen Grundsätzen reformieren (Reformstrang 3). In Hessen bestand für die Kommunen bis 2011 zunächst eine Wahlmöglichkeit zwischen der Umstellung ihres Haushaltswesens auf die Doppik oder die erweiterte Kameralistik (bis dahin Reformstrang 2). Im Dezember 2011 wurde die Kommunalverfassung dahingehend novelliert, dass nun auch in Hessen die Umstellung auf die doppische Buchführung verpflichtend vorgeschrieben wird (Reformstrang 1).<sup>8</sup>

*Tabelle 2:* Reform des kommunalen Haushalts – und Rechnungswesens

Reformstrang	Land	Doppik Ab	Gesamtabschluss ab	Gemeinden Insg.	Gemeinden mit Doppik	Umsetzungsstand in %
(1) Ablösung der Kameralistik durch die Doppik	BB	2011	2013	419	419	100,00
	BW	2020	2022	1.101	37	3,36 (Jan 12)
	MV	2012	2015	808	808	100,00
	NDS	2012	2012	1.022	1.022	100,00
	NRW	2009	2010	406	406	100,00
	RP	2009	2013	2.258	2.258	100,00
	SA	2013	2016	345	22	6,38 (Jan 12)
	SL	2009	2014	52	52	100,00
(2) Wahl zwischen Erweiterter Kameralistik und Doppik	SN	2013	2016	498	44	8,84 (Jan 12)
	HE	Wahl	*	426	424	99,53 (Jan 12)
(3) Wahl zwischen Kameralistik und Doppik	SH	Wahl	***	1.116	348	31,18 (Jan 12)
	BY	Wahl	**	2.047	76	3,71 (Jan 13)
	TH	Wahl	*	978	38	3,89 (Jan 13)

(\* 3 Jahre, \*\* 5 Jahre, \*\*\* 6 Jahre nach dem ersten doppischen Jahresabschluss)

(Eigene Darstellung)

In den meisten Bundesländern, in denen die Kommunen zur Umstellung auf Doppik per Gesetz verpflichtet sind, ist die Umstellungsfrist bereits abgelaufen und alle Verwaltungen haben auf Doppik umgestellt. In Nordrhein-Westfalen, Saarland und Rheinland-Pfalz müssen alle Gemeinden bereits seit dem 1. Januar 2009 doppisch buchen, wobei die gesetzlichen Fristen zur Aufstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz vielerorts nicht eingehalten werden konnten (vgl. Landtag NRW 2010). In Sachsen-Anhalt und Sachsen musste die Mehrzahl der Gemeinden unter hohem Zeitdruck die Doppik einführen, da hier die vom Gesetzgeber eingeräumte Umstellungsfrist zum 1. Januar 2013 endete und bis Dezember 2011 erst 6,38% der Gemeinden Sachsens-Anhalts und 8,84% der Gemeinden in Sachsen auf Doppik umgestellt hatten.

In Baden-Württemberg hatte die seit 2011 regierende grün-rote Koalition in ihrem Koalitionsvertrag angekündigt, die Verpflichtung zur Einführung der Doppik auf der Kommunalebene aufzuheben und stattdessen ein Wahlrecht zwischen dem neuen Haushalts- und Rechnungssystem und der traditionellen Kameralistik einzuräumen. Begründet wurde diese geplante Änderung im kommunalen Haushaltsrecht für Baden-Württemberg mit den erheblichen Problemen für die Kommunen (erhöhter finanzieller und personeller Aufwand), die die Umstellung von Kameralistik auf Doppik mit sich bringt (Koalitionsvertrag 2011). Im Juli 2012 hat sich die Landesregierung in Baden-Württemberg nun für die Beibehaltung der Umstellung des kommunalen Haushaltswesens auf Doppik entschieden, jedoch mit einer Verlängerung der Übergangsfrist um vier Jahre (Kabinettsbeschluss vom 10. Juli 2012).

Hessen stellt insofern einen interessanten Fall dar, als dass die Gemeinden dieses Bundeslandes trotz einer gesetzlich vorgesehenen Wahlmöglichkeit zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik nahezu vollständig den Weg der Doppik beschritten haben. Die Hauptursachen hierfür dürften zum einen die zeitliche Befristung dieser Wahlmöglichkeit bis Dezember 2011 und zum anderen die aufgrund ihres ebenfalls hohen Umstellungsaufwandes geringe Attraktivität der erweiterten Kameralistik sein. Darüber hinaus ist jedoch auch die von der parteipolitischen Zusammensetzung der Landesregierung unabhängige Tradition Hessens als Vorreiter bei Verwaltungsreformen zu erwähnen (vgl. *Noe/Hofmann* 2004), die den vergleichsweise schnellen Wechsel zur Doppik begünstigt haben könnte.<sup>9</sup> Insbesondere auch die Tatsache, dass der Landeshaushalt in Hessen ebenfalls nach doppischen Grundsätzen gestaltet wird, erwies sich bei der Einführung der Doppik auf kommunaler Ebene als zugkräftiges Argument der Landesregierung gegenüber den Kommunen (Auskunft Hessisches Innenministerium). Die Strategie, mithilfe der Eröffnung einer Wahl zwischen Doppik und erweiterter Kameralistik den Gemeinden eine Option zu belassen und sie nicht vor vollendete Tatsachen zu stellen, erwies sich zudem in Hessen als „kommunalfreundliches“ Erfolgsrezept und bei der Einführung der Doppik als außerordentlich zielführend. In Hessen haben folglich 424 der 426 Gemeinden (99,53%) freiwillig auf Doppik umgestellt.

Im Zuge der Implementation der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens durch die Kommunen ergeben sich eine Reihe von Problemen, auf die bereits einige Evaluationsberichte (vgl. Landtag von BB 2012; Landtag von NRW 2010) sowie insbesondere die Evaluationsstudie von *Bogumil, Ebinger und Holtkamp* (2011) hinweisen.<sup>10</sup> Grundsätzlich unterschätzen die Kommunen den mit der Umstellung verbundenen Personal-, Kosten- und Zeitaufwand. Das Personal der Kommunalverwaltung klagt über den hohen Arbeitsaufwand und Informationsbedarf, über die vielen zu lösenden technischen Herausforderungen und die fehlende Unterstützung durch die Landesebene (besonders auch in finanzieller Hinsicht). Die anfallenden Kosten (für die Inanspruchnahme externer Berater, die Fortbildung der eigenen Mitarbeiter, die Beschaffung von Software sowie im Zuge der Prüfung der vorgelegten Haushalte und Abschlüsse durch den kommunalen Prüfungsverband) bewegen sich bei allen befragten Gemeinden im sechsstelligen Bereich (bis zu 300.000 Euro) und müssen aus dem laufenden Haushalt finanziert werden. Neben dieser finanziellen Mehrbelastung bereiten insbesondere die notwendige Erfassung und Bewertung des Vermögensbestandes der Gemeinde oder fehlende fachliche Kenntnisse des Personals große Probleme. Auch die ehrenamtlichen Kommunalpolitiker sind mit dem Umstellungsprozess sowohl zeitlich als auch intellektuell überfordert (vgl. *Hellenbrand/ Frischmuth* 2011). An diesen Stellen zeigt sich, dass Schwierigkeiten bei der Implementation von Programmen ihre Ursache auch in Schwächen des Programms selbst haben können, etwa wenn das Programm komplizierte oder kaum praktikable Elemente enthält (vgl. *Derlien* 1984). Eine andere Ursache für Probleme bei der Einführung der Doppik liegt in der für Deutschland typischen Implementationsstruktur, innerhalb der weitgehend eigenständige subnationale Einheiten – die Länder und die Kommunen – an der Umsetzung wesentlich beteiligt sind und damit heterogene Implementationspraktiken und -ergebnisse hervorbringt.<sup>11</sup>

Da die entstehenden Koordinationsanforderungen als Teil der Implementationsproblematik bisher weitgehend unberücksichtigt geblieben sind, werden diese im Folgenden näher betrachtet. Damit gehen wir gleichzeitig einer möglichen Erklärung für die bisherigen Defizite in der Implementation dieser Reform und dem Ausbleiben positiver Evaluationsergebnisse nach.

## 4. Ergebnisse: Neue Herausforderungen für die Koordination

Die Reform der öffentlichen Haushalts- und Rechnungssysteme führt zu einem neuen Spannungsfeld zwischen den Bundesländern und deren Kommunen, indem verschiedene Buchführungsmodelle koordiniert werden müssen. Dieses Spannungsfeld zeichnet sich besonders durch zwei Aspekte aus: Zum einen wird die vertikale, ebenenübergreifende Koordination durch die unterschiedlichen Haushalts- und Rechnungssysteme auf den staatlichen Ebenen erschwert. In der Praxis äußern sich diese Koordinationsprobleme insbesondere in der fehlenden Vergleichbarkeit statistischer Daten, die z.B. an statistische Ämter oder Rechnungshöfe übermittelt werden (müssen). Ein Beispiel hierfür ist die Berechnung von Zuweisungen nach dem Finanzausgleich oder der Zuteilung von Fördergeldern, da die Bundesländer ihre Mittel kameral veranschlagen, die Kommunen jedoch doppische Zahlen produzieren und auf deren Basis ihre Anträge stellen. Zum anderen wird die Koordination auch vor dem Hintergrund der kommunalen Selbstverwaltung nach Art. 28 GG erschwert, da die Umstellung von Kameralistik auf Doppik im Rahmen der Gesetze von den Kommunen selbst und mit jeweils spezifischen Anpassungen vorgenommen wird. Diese im Detail unterschiedliche Anwendung der Doppik in den Kommunen führt dazu, dass nicht nur die länderübergreifende Vergleichbarkeit, sondern auch die interkommunale Vergleichbarkeit innerhalb eines Bundeslandes eingeschränkt wird (vgl. Richter 2012). Obwohl also hinsichtlich der Übernahme der Innovation „Doppik“ Isomorphie festzustellen ist, führen diese Angleichungsprozesse nicht zu einem sinkenden Koordinationsaufwand zwischen den Organisationen.

### 4.1 Zur Untersuchung der Koordinationsproblematik in Bayern und Thüringen

Da in Thüringen und Bayern derzeit ein Nebeneinander von drei Haushaltskonzepten besteht (erweiterte Kameralistik auf Landesebene, Doppik oder Kameralistik auf Kommunalebene) tritt die Koordinationsproblematik hier verstärkt auf. Nach Auswertung unseres eigenen Datensatzes zur Befragung der Gemeinden in Bayern und Thüringen sowie der leitfaden-gestützten Experteninterviews mit Mitarbeitern der kommunalen Spitzenverbänden, Innenministerien der Länder und dem Statistischen Bundesamt, ergänzt durch Erkenntnisse aus den Interviews mit doppisch buchenden Gemeinden in Bayern, können folgende Ergebnisse festgehalten werden:

#### (1) Steigender Koordinationsaufwand auf Bundes-, Landes- und Kommunalebene

Der Koordinationsaufwand auf den föderalen Ebenen steigt, da zum einen die Mitarbeiter- und Finanzausstattung in den Verwaltungseinheiten (z.B. kommunale Kämmerer, Innenministerium) nicht an die neuen Arbeitsprozesse angepasst wurde. Auf das Problem der mangelhaften Personal- und Finanzausstattung auf kommunaler Ebene ist mittlerweile in vielen Evaluationsstudien hingewiesen worden. Darüber hinaus wird jedoch auch auf Landesebene der resultierende erhöhte Arbeitsaufwand zum Beispiel in den Landesinnenministerien lediglich von ein bis maximal zwei Mitarbeitern geleistet. Auch in den kommunalen Spitzenverbänden stehen lediglich zwei Mitarbeiter für den Bereich „Kommunale Finanzen“ zur Verfügung, die ebenfalls ein breites Wissen über beide Buchführungsmodelle benötigen, um Anfragen der Kommunen bearbeiten zu können und die Kommunikation mit den Lan-

desinnenministerien zu führen. Darüber hinaus ergibt sich durch die Reform des Rechnungswesens ein neues Aufgabenfeld für diese Verbände: das Organisieren von Tagungen und Praxisforen zum Thema „kommunale Doppik“. Ziel solcher Veranstaltungen ist es, den Erfahrungsaustausch zwischen den Kommunen zu ermöglichen sowie Fortbildungen anzubieten, um damit den Reformprozess weiter voranzutreiben.

Zum anderen muss in Bayern und Thüringen das fachliche Wissen sowohl über die Doppik als auch über die Kameralistik von den beteiligten Akteuren vorgehalten werden. Beispielsweise müssen Förderanträge angepasst und sowohl für doppisch buchende Kommunen als auch für kameral buchende Kommunen in den Landesinnenministerien konzipiert werden. Besonders auf Landesebene sind dieses Wissen und das „Verständnis“ für das jeweils andere Zahlenwerk noch „ausbaufähig“. 56,7 Prozent der Gemeinden bemängeln, dass sie auf der Landesebene keine kompetenten Ansprechpartner finden und 57,5 Prozent geben an, dass die Kommunikation zwischen der Landes- und Kommunal-ebene durch die Verwendung unterschiedlicher Haushaltssysteme erschwert wird.

Bestätigt wird der gestiegene Koordinationsaufwand insbesondere auch für die Statistikämter: Die bestehende Vielfalt der Buchungsstile wird als Ursache für die Hauptprobleme bei der Erstellung von Finanzstatistiken angeführt. Mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts hat sich die Datenbasis der Finanzstatistiken verändert. Folglich müssen Daten aus abweichenden Grundlagen zusammengeführt werden. Die Umstellungen führen dazu, dass über einen langen Zeitraum doppische und kamerale Systematiken gleichzeitig gepflegt werden müssen. Die Erhebung und Aufbereitung der kameralen und doppischen Daten haben einen größeren Arbeitsaufwand, Verzögerungen bei der Erstellung von Statistiken und zusätzliche Fehlerquellen zur Folge. Besonders die zuständigen Landesämter klagen über fehlerhafte Meldungen von Daten aus den Kommunen, deren Korrektur einen erheblichen Aufwand für die Statistikämter bedeutet.<sup>12</sup> Problematisch ist, dass die Kapazitäten in den Statistischen Landesämtern bisher nicht bedarfsgerecht erweitert wurden, um die höheren Prüfanforderungen und den damit steigenden Arbeitsaufwand bewältigen zu können. Zur Koordination und Kooperation zwischen den Statistischen Ämtern von Bund und Ländern dienen regelmäßig tagende Bund-Ländergremien der finanzstatistischen Fachbereiche sowie Ad-hoc-Arbeitsgruppen zur vorbereitenden Klärung methodischer Fragen. Dabei spielt die durch die Reform des Gemeindehaushaltsrechts hervorgerufene Problematik eine besondere Rolle. Das Statistische Bundesamt bestätigt darüber hinaus die These, dass der Koordinationsaufwand in Bayern und Thüringen durch das Nebeneinander verschiedener Haushaltssystematiken größer ist: Statistische Landesämter in den Bundesländern, in denen die Doppik per Gesetz zwingend vorgeschrieben wird, berichten, dass in der Umstellungsphase zwar ein Mehraufwand zu verzeichnen war, dass allerdings nach Abschluss der Reform und nach Etablierung des Systems in den Kommunen eine Verbesserung der Situation eintrat – wenn auch bisher auf einem „niedrigen Qualitätsniveau“. Das Bundesamt geht davon aus, dass es jedoch „noch mehrere Jahre dauern [wird], bis der Qualitätsstandard der Zeit vor der Reform des Gemeindehaushaltsrechts erreicht ist“ und befürwortet ein einheitliches Haushalts- und Rechnungswesen mit einheitlichen Systematiken.

(2) Zur länderübergreifenden und interkommunalen Vergleichbarkeit der Daten zur Haushaltswirtschaft

„Während für die Anwendung des traditionellen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Basis der Verwaltungskameralistik eine weitgehende Übereinstimmung der Gesetzesvorschriften bestand, hat sich im Rahmen des kommunalen Haushalts- und Rechnungs-

wesens eine nicht mehr zu überschauende Heterogenität in den Gesetzesvorschriften zur Anwendung der Doppik entwickelt.“ (Lasar 2010, S. 9). 66 Prozent der befragten Gemeinden geben an, dass länderübergreifende oder interkommunale Vergleiche aufgrund der verschiedenen Haushaltskonzepte nicht mehr möglich sind. Dies liegt zum Beispiel an den verschiedenen Bewertungskonzepten, die in den Bundesländern verwendet werden oder an der Anpassung der doppischen Buchführung an die kommunalen Gegebenheiten während der Implementationsphase (52 Prozent der Gemeinden stimmen dem ausdrücklich zu). Folglich sind auch die doppisch buchenden Gemeinden nicht mehr untereinander vergleichbar. In den Interviews wird zwar darauf hingewiesen, dass es hinsichtlich der Vergleichbarkeit zwischen den Bundesländern auch zu Zeiten der Kameralistik uneinheitliche Regelungen gab, jedoch hatten alle Bundesländer annähernd das gleiche Haushaltskonzept, welches sich im Laufe der Jahre unter den Bundesländern angeglichen hat. Wenngleich nicht ein identischer Wortlaut bestand, so war eine gute Vergleichbarkeit der Daten gegeben. Diese fehlende Vergleichbarkeit stellt mittlerweile ein zentrales Problem dar und die interviewten Akteure, welche auch am Gesetzgebungsverfahren beteiligt waren, geben zu, dass dieser Aspekt bei der Beschlussfassung unterschätzt wurde. Hinzu kommt, dass während die Kommunen überwiegend nach der Doppik verfahren, das „führende“ Buchungskonzept bei Bund und Ländern die Kameralistik ist. Dadurch werden die doppischen Daten der kommunalen Ebene zur Zusammenführung in Finanzstatistiken von den Statistischen Landesämtern wieder in die Kameralistik umgesetzt. Aufgrund dessen fordern die Statistikämter u.a. eine Umstellung der Statistik auf die doppische Darstellung, was allerdings voraussetzt, dass auch der Bund und die Mehrzahl der Länder ihre Haushalts- und Rechnungswesen nach den doppischen Grundsätzen reformieren. Laut dem Statistischen Bundesamt lassen sich „die systematischen Vergleichsstörungen erst durch den allgemeinen Übergang auf ein einheitliches System“ beseitigen und damit auch die Gefahr „einer auf längere Sicht unterschiedlichen Ausprägung des Rechnungswesens im Bundesgebiet mit negativen Begleiterscheinungen für eine aussagekräftige und konsistente Finanzstatistik“ (Deutscher Städtetag/PricewaterhouseCoopers 2011, S. 5) bändigen.

### (3) Präferenz für eine einheitliche gesetzliche Regelung

Grundsätzlich befürwortet die Mehrheit (71,6 Prozent) der befragten Gemeinden in Bayern und Thüringen die bestehende Optionslösung (Wahl zwischen Kameralistik und Doppik) und akzeptiert damit die sinkende interkommunale Vergleichbarkeit sowie die erhöhten Koordinationsanforderungen. Allerdings äußern insbesondere die doppisch buchenden Kommunen als auch Akteure auf der Landesebene (Statistikämter und Innenministerien) den Wunsch nach einer Vereinheitlichung der gesetzlichen Regelungen. Dabei präferieren 68,7 Prozent der bereits doppisch buchenden und 56,2 Prozent der aktuell umstellenden Gemeinden die verpflichtende Einführung der Doppik als Haushalts- und Rechnungswesen. Diese Option wird von 88,2 Prozent der kameral buchenden Gemeinden abgelehnt. Während also die Kommunen mit Kameralistik und die kommunalen Spitzenverbände der beiden Länder die Wahlmöglichkeit positiv bewerten, sprechen sich die Innenministerien der Länder, die Statistikämter und die reformierenden Gemeinden für eine einheitliche Lösung zugunsten des doppischen Buchführungssystems aus. Der Grund hierfür ist, dass insbesondere in diesen Organisationen der erhöhte Arbeits- und Koordinationsaufwand anfällt.

Die Untersuchung identifiziert drei Hauptursachen, die die föderalen Ebenen in Deutschland vor neue Koordinationsherausforderungen stellt. Erstens sind die verschiedenen materiellen Regelungen auf den föderalen Ebenen verantwortlich für die neue

„Unübersichtlichkeit“ im Haushaltswesen. Zweitens schmälert auch die Modifikation der Regelungen in der Implementationsphase in jeder Verwaltungseinheit deren Vergleichbarkeit und erfordert neue Abstimmungs- und Kommunikationsprozesse. Zum Dritten ist der gestiegene Koordinationsaufwand Folge des Aufbruchs der routinierten Koordination im Rahmen der kameralen Haushaltswirtschaft durch die Reform des Haushalts- und Rechnungswesens selbst. Dem Bund gelang es gemeinsam mit den Bundesländern hinsichtlich des kameralistischen Haushalts- und Rechnungswesens einen einheitlichen rechtlichen Rahmen zu schaffen, der Bund, Länder und Gemeinden einer gleichlautenden Haushaltssystematik und Haushaltsstatistik unterwarf. Die wesentlichen Werkzeuge dieser Vereinheitlichung waren das Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG), die Bundeshaushaltsordnung (BHO), die Landeshaushaltsordnungen (LHO) sowie einheitliche statistische Kategorien und Darstellungsweisen. Insofern waren für das kameralistische System ebenfalls beträchtliche Koordinationsaufgaben zu leisten, welche jedoch im Laufe der Jahrzehnte bürokratisch ab- und kleingearbeitet wurden. Diese „Errungenschaft“ – welche gerade im internationalen Vergleich von hoher Qualität ist – gilt heute als Selbstverständlichkeit und ist kaum noch Gegenstand politischer oder wissenschaftlicher Diskussionen, vielmehr handelt es sich um gelebte Routine und um routinierte Koordination.

Angesichts der neuen Koordinationsherausforderungen sind die bisherigen Bemühungen zur Vereinheitlichung eher schwach ausgeprägt. Das HGrG wurde mit Wirkung zum 1. Januar 2010 durch das „Haushaltsgrundsätze modernisierungsgesetz“ aktualisiert und sieht nun nach § 49a ein Standardisierungsgremium vor. Zwischen den Bundesländern übt die bereits erwähnte IMK koordinierende Funktionen aus, ohne jedoch verbindliche Vorgaben machen zu können. Innerhalb der Bundesländer drängen neben dem Gesetzgeber insbesondere die kommunalen Prüfungsverbände auf Einheitlichkeit, indem sie bei ihren Prüfungen der kommunalen Haushalte definierte, einheitliche Maßstäbe und Kriterien anlegen. Die kommunalen Spitzenverbände spielen hauptsächlich als Kommunikator zwischen den Kommunen und der Landesebene eine Rolle und versuchen durch die Organisation von Tagungen den Erfahrungsaustausch zwischen den Kommunen zu fördern. Eine effektive Koordinationsleistung kann jedoch auch von den kommunalen Spitzenverbänden nicht geleistet werden.

#### 4.2 Konsequenzen der Koordinationsproblematik für den Reformprozess in Bayern und Thüringen

Hinsichtlich der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens kann man von einer eintretenden „Ernüchterung“ sprechen: Transformationskosten, Zeit, Aufwand und Vorbereitungsbedarf für dieses Reformvorhaben wurden von allen Akteuren unterschätzt. Die aktuell auftretenden Implementations- und Koordinationsprobleme werden als „erdrückend“ empfunden und führen zu einer Stagnation des Reformprozesses. Lediglich 36 der befragten Kommunen (4,6 Prozent) in Bayern und Thüringen geben an, die Umstellung von Kameralistik auf Doppik zu planen, während 86,7 Prozent der befragten Gemeinden bei der Kameralistik verbleiben und zunächst die weiteren Entwicklungen „abwarten“ wollen. Folglich wird sich der Umstellungsprozess in Thüringen und Bayern im Falle des Beibehaltens der Wahlmöglichkeit zwischen Kameralistik und Doppik auf kommunaler Ebene noch Jahre hinziehen und die unter 4.1 beschriebenen Problematiken werden Teil der täglichen Arbeit in den entsprechenden Verwaltungseinheiten.

Als Ziele der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens werden die Steigerung von Transparenz, Effizienz und Effektivität der öffentlichen Haushaltswirtschaft angeführt, welche aufgrund der aktuellen Reformentwicklungen zunehmend in Frage gestellt werden. Sowohl die Gemeinden als auch die kommunalen Spitzenverbände weisen immer wieder auf das unausgewogene Verhältnis von Kosten und Nutzen der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens hin: 78,4 Prozent der befragten Gemeinden in Bayern und Thüringen kritisieren, dass die Kosten für die Einführung der Doppik deren Nutzen übersteigen. Des Öfteren wird insbesondere von den kommunalen Spitzenverbänden in den Interviews betont, dass es sehr fraglich ist, ob sich die Umstellung auf Doppik für kleine Gemeinden (3000 bis 5000 Einwohner) überhaupt lohnt. Hinzu kommt die prekäre Finanzsituation der Kommunen, die durch die Umstellung weiter negativ belastet wird. Folglich bringt die Kritik – an den hohen Transaktionskosten, an dem steigenden Koordinationsbedarf und an den bisher ausgebliebenen Nachweis über den Nutzen dieser Reform – den Umstellungsprozess in Bayern und Thüringen ins Stocken und erschwert die Legitimierung der Reform.

## 5. Schlussfolgerungen: Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesen im deutschen Föderalismus

Die vorausgegangenen Erläuterungen machen deutlich, dass die föderalen Strukturen in Deutschland entscheidende Auswirkungen auf den Prozess der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens haben. Da im Detail unterschiedliche materielle Regelungen im Haushalts- und Rechnungswesen auf Bundes-, Landes- und für die Kommunalebene bestehen, nehmen die Koordinationsanforderungen auf allen Ebenen zu und die Vergleichbarkeit im Haushaltswesen ab. Dies führt zu einem erhöhten Arbeitsaufwand in den Statistikämtern, deren Aufgabe darin besteht, die stark divergierenden zugelieferten Zahlen in eine einheitliche Statistik zu überführen. Die verschärften Koordinationsherausforderungen in Bayern und Thüringen könnten durch die Abschaffung des Wahlrechtes zwischen Kameralistik und Doppik zwar verringert werden, die Koordination zwischen den Bundesländern müsste aber aufgrund der unterschiedlichen materiellen Regelungen weiterhin geleistet werden.

Hinsichtlich der Reform der Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland, welche alle föderalen Ebenen tangiert, lassen sich ausgehend von den drei Leitbildern des Föderalismus (Politikverflechtung, kooperativer Föderalismus und Wettbewerbsföderalismus) folgende Schlussfolgerungen für dieses umfangreiche Reformvorhaben ziehen:

### (1) Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesen in der Politikverflechtung<sup>13</sup>

Die gemeinsamen Entscheidungsverfahren (Beteiligung der Bundesländer an der Gesetzgebung des Bundes), an denen eine Vielzahl an Akteuren mit unterschiedlichen Interessen beteiligt sind, und die gemeinsame Verantwortung von Bund und Ländern für den größten Teil der Staatseinnahmen, Ausgaben und der Staatsverschuldung führen laut Kritikern zu einer Ineffizienz und Intransparenz politischer Entscheidungen, zu einer Unreformierbarkeit der Politikverflechtung und häufig zu Politikblockaden. Die funktionale Interdependenz und Entscheidungsverflechtung von Bund und Ländern haben zur Folge, dass ein ausgeprägtes Konsenshandeln der Akteure notwendig wird (vgl. *Scharpf* 2009). Bemängelt werden in diesem Zusammenhang vor allem Entscheidungen, die lediglich auf dem

kleinsten gemeinsamen Nenner beruhen. Darüber hinaus ist insbesondere auf die Kommunen hinzuweisen, die als unterste Ebene im System der Politikverflechtung gelten und verfassungssystematisch als Teil der Länder betrachtet werden. Sie verfügen zwar über keinerlei Mitspracherecht im Bundesstaat und stehen damit „außerhalb des Systems der Entscheidungsfindung“ (Kropp 2010: S. 122), jedoch führen sie einen wesentlichen Teil der Bundes- und Landesgesetze aus und sind damit im Zuge der Implementation politischer Programme an zentraler Stelle beteiligt (vgl. Kropp 2010). Eben diese Entscheidungen, die lediglich auf dem kleinsten gemeinsamen Nenner beruhen, führen zu einer Unübersichtlichkeit im Haushaltsrecht und einem Nebeneinander im Detail verschiedenster materieller Regelungen, welche die Hauptursache für den erhöhten Koordinationsbedarf darstellen. Sie äußern sich praktisch in den Konsensbeschlüssen der IMK, welche naturgemäß nur Grundzüge festlegen und die weitere Ausgestaltung im Detail den Landesgesetzgebern überlassen. Darüber hinaus ist die Anpassung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens an die örtlichen Gegebenheiten Ursache für die nicht mehr vorhandene interkommunale Vergleichbarkeit.

(2) Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesen im kooperativen Föderalismus

Im kooperativen Föderalismus der Bundesrepublik soll die freiwillige Kooperation von Bund und Ländern, z.B. in Form von Absprachen und Verhandlungsprozessen, mit einer Erhöhung der Effizienz staatlichen Handelns einhergehen (vgl. Sturm 2010). Dabei soll den beiden Leitgedanken „Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit“ sowie „Herstellung der Einheitlichkeit der Lebensverhältnisse“ – welche auch der Politikverflechtung zugrunde liegen – Rechnung getragen werden. Kennzeichen des kooperativen Föderalismus in Deutschland ist jedoch auch eine intensive freiwillige Selbstkoordinierung der Bundesländer untereinander (Horizontalföderalismus). Im Rahmen dieser Selbstkoordinierung wurden 2003 von der IMK Richtlinien für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts beschlossen, die zuvor vom Arbeitskreis III erarbeitet wurden. Diese Vorgaben sollten zur Grundlage bei der Umsetzung der Reform in den Ländern gemacht werden, um die Grundzüge der Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts nicht in Frage zu stellen (IMK 2003). Des Weiteren wird im Protokoll zur Beschlussfassung betont, dass die erarbeiteten Regelungsvorschläge des Arbeitskreises III für länderspezifische Gegebenheiten und konzeptionelle Unterschiede Raum lassen. Die bisherigen Entwicklungen zeigen jedoch, dass die länderspezifischen Abweichungen zu einer Vielfalt an materiellen Regelungen und letztlich zu 16 verschiedenen Haushalts- und Rechnungswesen geführt haben, die einen länderübergreifenden Vergleich nicht mehr möglich machen. Eine freiwillige Koordination der Länder erweist sich demnach hinsichtlich der Reform des Haushalts- und Rechnungswesens als ungeeignet.

(3) Die Reform des Haushalts- und Rechnungswesen im Wettbewerbsföderalismus

Föderalistische Systeme bieten die Gelegenheit, unterschiedliche Lösungen für die verschiedensten Policy-Probleme im jeweiligen Zuständigkeitsbereich zu erproben. In dieser Argumentationslinie steht auch die Idee des Wettbewerbsföderalismus. Das Testen von und „Experimentieren“ mit politischen Programmen eignet sich aber nicht automatisch als Vorgehen über alle Politikfelder hinweg. Vielmehr scheinen Felder, in denen ein besonders hoher Koordinationsbedarf zwischen den subnationalen Einheiten sowie zwischen dem Zentralstaat und den subnationalen Einheiten festgestellt wird, für Vielfalt, Wettbewerb und Testsituationen eher wenig prädestiniert. Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen, welches in die Zuständigkeit der jeweiligen föderalen Ebene (Bund bzw.

Land) fällt, kann dabei zu diesen Politikfeldern mit hohem Koordinationsbedarf gezählt werden. Zwar kann das Budgetrecht, also die Frage, wie viel Geld für welche Zwecke verausgabt wird, auch im Falle der Bundesländer als deren „Königsrecht“ bezeichnet werden – nicht unter dieses Merkmal staatlicher Autonomie fällt jedoch die Art und Weise der Haushaltsdarstellung und der Haushaltsrechnung. Auf diesen Feldern führt insbesondere die dem Haushalt innewohnende volkswirtschaftliche Lenkungsfunktion dazu, dass die Haushaltsrechnung und –statistik einheitlichen Grundsätzen (auf allen Ebenen des Staatsaufbaus) folgt. Mit der Einführung der europäischen Wirtschafts- und Währungsunion hat die Einheitlichkeit der Haushaltsrechnung zudem auch eine europäische Dimension erhalten. Hinzu kommt, dass die enge Verflechtung der Geldströme zwischen den Bundesländern (horizontaler Finanzausgleich) sowie zwischen dem Bund und den Ländern (vertikaler Finanzausgleich) nur unter den Bedingungen einer möglichst einheitlichen Haushaltssystematik funktioniert. Die Idee des Innovationswettbewerbs zwischen den Ländern um die beste Policy-Lösung mit dem Ziel der Effizienzsteigerung eignet sich folglich für die Gestaltung des Haushaltswesens aufgrund der vielfältigen Verknüpfungen der öffentlichen Finanzwirtschaft nicht.

Im Ergebnis führt die Verwaltungsreform „Umstellung von Kameralistik auf Doppik“ nicht zu verbesserten Koordinationsmöglichkeiten oder -lösungen, sondern zunächst einmal zu mehr Koordinationsbedarf und zu größeren praktischen Koordinationsproblemen. Damit gleicht die Umstellung von Kameralistik auf Doppik anderen NPM-inspirierten Verwaltungsreformen wie der Herauslösung kommunaler Betriebe aus der Kernverwaltung, der Institutionalisierung von öffentlich-privaten Partnerschaften oder der Delegation von Policy- oder Managementkompetenzen auf untere Hierarchieebenen. Auch in diesen Fällen führen die von Effizienzversprechen getriebenen Reformen in aller Regel zu einem steigenden Koordinationsbedarf. Dieser Koordinationsbedarf verursacht jedoch Kosten, der die Effizienz und die Effektivität der vorgenommenen Reformen erheblich schmälern kann.

## Anmerkungen

- 1 Der Mittelwert für die von den Kommunen angegeben Kosten für die Implementation der Reform beträgt 167.489 Euro (eigene Berechnung). Zum Dezember 2011 zählte die BRD 11442 Gemeinden, wobei wir alle Kommunen unter 2000 Einwohnern und Verwaltungsgemeinschaften unberücksichtigt gelassen haben (6228).
- 2 Allein in Hessen geht man von 220 Millionen Euro aus, die auf Länderebene für die Umstellung des Haushalts- und Rechnungswesens angefallen sind (vgl. Lutz 2010).
- 3 Die Kommunen haben die Wahl zwischen dem Verbleib bei der herkömmlichen Kameralistik (1) und der Einführung der Doppik (2) als Haushalts- und Rechnungswesen. Darüber hinaus verwenden Bayern und Thüringen auf Landesebene das Konzept der erweiterten Kameralistik (3).
- 4 Als Mängel der traditionellen Kameralistik gelten u.a. deren ausschließliche Dokumentation der Einnahmen und Ausgaben, die Intransparenz hinsichtlich der tatsächlichen Vermögens- und Schuldensituation sowie die fehlende Outputorientierung. Darüber hinaus ist in der Literatur oft zu lesen, dass die Kameralistik aktuellen Entwicklungen und Anforderungen (zunehmende Verschuldung, demographischer Wandel) nicht mehr gerecht werden könne und daher eine Modernisierung notwendig sei (z.B. Budäus 2010).
- 5 Z.B. Andreas Burth von der Universität Hamburg mit einer Studie zum Mehrwert der Doppik (Umfrage 2011 in Städten, Gemeinden, Landkreisen ab 20.000 EW); Studie zur Evaluierung des neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens 2011, Kooperationsprojekt des Deutschen Städtetages/ Pricewaterhouse Coopers (Befragung kreisfreier Städte und Stadtstaaten).

- 6 Der Begriff der „erweiterten Kameralistik“ ist nicht klar definiert. Im Kern beinhaltet diese modernisierte Kameralistik, dass der kamerale Ansatz (Einnahmen- und Ausgabenrechnung) beibehalten wird und um einige Elemente der betriebswirtschaftlichen Buchführung ergänzt wird (z.B. Kosten- und Leistungsrechnung, Controlling oder Produkthaushalte) (*Bertelsmann Stiftung/KGSt* 2009).
- 7 Verwendete Abkürzungen: Berlin (B), Brandenburg (BB), Baden-Württemberg (BW), Bayern (BY), Bremen (HB), Hessen (HE), Hamburg (HH), Mecklenburg-Vorpommern (MV), Niedersachsen (NDS), Nordrhein-Westfalen (NRW), Rheinland-Pfalz (RP), Sachsen-Anhalt (SA), Schleswig-Holstein (SH), Saarland (SL), Sachsen (SN), Thüringen (TH).
- 8 Davon sind jedoch lediglich zwei Gemeinden in Hessen betroffen, die nun drei Jahre für die Umstellung auf Doppik Zeit haben. Alle anderen Kommunen in Hessen hatten bereits bis Dezember 2011 auf Doppik umgestellt.
- 9 Diese Vorreiterrolle zeigt sich etwa in der Intensität der kommunalen Gebietsreform der 1970er Jahre, in der umfangreichen Nutzung öffentlich-privater Partnerschaften (z.B. im Bereich des Justizvollzugs) oder auch in der Nutzung der Doppik auf Landesebene.
- 10 Diese decken sich mit den Ergebnissen aus den eigens durchgeführten Leitfaden-gestützten Interviews mit doppisch buchenden Kommunen in Bayern und Thüringen sowie mit den kommunalen Spitzenverbänden in TH, BY und SA.
- 11 Schon *Renate Mayntz* unterschied in ihren richtungsgebenden Untersuchungen zur Implementation politischer Programme u.a. zwischen Programmelementen und der Implementationsstruktur als voneinander zu trennende Variablen (vgl. *Mayntz* 1980).
- 12 Interessant ist, dass selbst das Statistische Bundesamt bemängelt, dass die Kommunen für die Umstellung auf Doppik unzureichend ausgestattet sind obwohl sie per Gesetz dazu verpflichtet werden.
- 13 „Politikverflechtung“ wird hier verstanden – angelehnt an die Definitionen von *Kropp* und *Scharpf* – als eine Entscheidungsstruktur, in der die staatlichen Ebenen zur Zusammenarbeit gezwungen sind. Ergänzend ist die horizontale Politikverflechtung zu erwähnen, bei der Formen der horizontalen Abstimmung zwischen den Ländern im Fokus stehen (vgl. *Benz/ Scharpf/ Zintl* 1992).

## Literatur

- Bach, Tobias/Jantz, Bastian/Veit, Sylvia*, 2011: Verwaltungspolitik als Politikfeld, in: *Blanke, Bernhard et al.* (Hrsg.), Handbuch zur Verwaltungsreform, 4. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 527-536.
- Banner, Gerhard*, 1991: Von der Behörde zum Dienstleistungsunternehmen. Die Kommunen brauchen ein neues Steuerungsmodell, in: *VOP*, 1, S. 6-11.
- Benz, Arthur/Scharpf, Fritz W./Zintl, Reinhard* (Hrsg.), 1992: Horizontale Politikverflechtung. Zur Theorie von Verhandlungssystemen. Frankfurt am Main/New York: Campus.
- Bertelsmann Stiftung/KGSt* (Hrsg.), 2009: Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland. Berlin. Online verfügbar unter: [http://www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xbcr/SID-21719402-F930C518/bst/xcms\\_bst\\_dms\\_29126\\_29127\\_2.pdf](http://www.bertelsmann-stiftung.de/cps/rde/xbcr/SID-21719402-F930C518/bst/xcms_bst_dms_29126_29127_2.pdf), Stand: 21.03.2013.
- Beutel, Rainer Christian/Witte, Kirsten*, 2010: Ergebnisse der Standardisierungsbemühungen im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen auf kommunaler Ebene – Ergebnisse aus dem Projekt Rechtsvergleich Doppik, in: *Budäus, Dietrich/Hilgers, Dennis* (Hrsg.), Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen Finanzkrise und Handlungsdruck, Berlin: BWV Berliner Wissenschafts-Verlag, S. 131-149.
- Beyer, Lothar/Kinzel, Hans Georg*, 2005: Öffentliches Rechnungswesen: Kameralistik oder Doppik?, in: *Blanke, Bernhard et al.* (Hrsg.), Handbuch zur Verwaltungsreform, 3. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 351-360.
- Bogumil, Jörg* (Hrsg.), 2007: Zehn Jahre Neues Steuerungsmodell. Eine Bilanz kommunaler Verwaltungsmodernisierung (Modernisierung des öffentlichen Sektors: Sonderband, 29), Berlin: Edition Sigma.
- Bogumil, Jörg*, 2011: Evaluation des Neuen Steuerungsmodells, in: *Blanke, Bernhard et al.* (Hrsg.), Handbuch zur Verwaltungsreform, 4. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 554-562.

- Bogumil, Jörg/Ebinger, Falk/Holtkamp, Lars*, 2011: Vom Versuch das Neue Steuerungsmodell verpflichtend einzuführen. Wirkungen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in NRW, in: *Verwaltung und Management*, 17 (4), S. 171-180.
- Bogumil, Jörg/Holtkamp, Lars*, 2012: Doppik in der Praxis: Bisher vor allem intransparent und ineffizient!, in: *Verwaltung und Management*, 18 (3), S. 115-117.
- Böhme, Doris/Heindl, Markus*, 2012: Der weite Weg von der Theorie zur Praxis: Die Umstellung des kommunalen Rechnungswesens von Kameralistik auf Doppik, in: *Hilgers, Dennis/Schauer, Reinbert/Thom, Norbert* (Hrsg.), *Public Management im Paradigmenwechsel. Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration*, Linz: Trauner, S. 121-132.
- Budaus, Dietrich* (Hrsg.), 2010: *Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen Finanzkrise und Handlungsdruck*. Berlin (Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, 221): BWV Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Derlien, Hans-Ulrich*, 1984: Implementationsprobleme: Bürokratische Ineffizienz oder politische Programmfehler?, in: *Verwaltungsarchiv*, 75, S. 256-271.
- Deutscher Städtetag/PricewaterhouseCoopers AG*, 2011: *Evaluierung der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens. Ergebnisse eines Kooperationsprojektes des Deutschen Städtetags mit PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*.
- Diemer, Rolf*, 1996: *Neukonzeption des kommunalen Rechnungswesens*, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- DiMaggio, Paul J./ Powell, Walter W.*, 1991: The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields, in: *ders.* (Hrsg.), *The new institutionalism in organizational analysis*, Chicago: University of Chicago Press, S. 63-82.
- Engels, Dieter/Eibelshäuser, Manfred*, 2010: *Öffentliche Rechnungslegungen – Von der Kameralistik zur Doppik. Status – Reformen – Perspektiven*, Köln: Carl Link Kommunalverlag.
- Hellenbrand, Andreas/Frischmuth, Birgit*, 2011: Evaluierung des neuen Haushalts- und Rechnungswesens – Stand und Perspektive der doppelischen Steuerung, in: *Verwaltung und Management*, 3, S. 140-143.
- Holtkamp, Lars*, 2008: Das Scheitern des Neuen Steuerungsmodells, in: *dms*, 2, S. 423-446.
- Jann, Werner*, 2011: Neues Steuerungsmodell, in: *Blanke, Bernhard* (Hrsg.), *Handbuch zur Verwaltungsreform*, 4. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 98-108.
- KGSt*, 1993: *Das Neue Steuerungsmodell. Begründung, Konturen, Umsetzung*, Hrsg. v. KGSt, Köln.
- Koalitionsvertrag zwischen Bündnis 90/Die Grünen Baden-Württemberg und SPD Baden-Württemberg*, 2011: *Der Wechsel beginnt. Baden-Württemberg 2011-2016*. Online verfügbar unter: <http://www.gruene-bw.de/fileadmin/gruenebw/dateien/Koalitionsvertrag-web.pdf>, Stand: 21.03.2013.
- KPMG*, 2008: *Doppik schlägt Kameralistik. Fragen und Antworten zum doppelischen Haushalts- und Rechnungswesen*, Hrsg. v. KPMG. Online verfügbar unter: [http://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/wwu/organisation/verwaltung/ivr/info\\_1.pdf](http://www.uni-muenster.de/imperia/md/content/wwu/organisation/verwaltung/ivr/info_1.pdf), Stand: 21.03.2013.
- Kropp, Sabine*, 2010: *Kooperativer Föderalismus und Politikverflechtung*, Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften.
- Kuhlmann, Sabine*, 2006: Hat das „Neue Steuerungsmodell“ versagt? Lehren aus der „Ökonomisierung“ von Politik und Verwaltung, in: *Verwaltung und Management*, 3, S. 149-153.
- Landtag von Brandenburg*, 2012: *Bericht der Landesregierung. Bericht zur Evaluierung der Kommunalverfassung für das Land Brandenburg*, Drucksache 5/4747 vom 13.02.2012.
- Landtag von Nordrhein-Westfalen*, 2010: *Bericht der Landesregierung über die Evaluierung des NKF auf der Grundlage des § 10 des NKF- Einführungsgesetzes*, Vorlage 15/24 vom 08. Juli 2010.
- Lasar, Andreas*, 2010: Keine Harmonisierung im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, in: *Verwaltung & Management*, 16, S. 3-16.
- Lutz, Walter*, 2010: Die kommunale Doppik – ein Torso, in: *KKZ*, 11, S. 245-247.
- Mayntz, Renate*, 1980: Die Entwicklung des analytischen Paradigmas der Implementationsforschung, in: *Dies.* (Hrsg.), *Implementation politischer Programme – Empirische Forschungsberichte*, Königstein: Athenäum-Hain, S. 1-19.

- Noe, Heinz/Hofmann, Kai, 2004: Verwaltungsreform in Hessen. Die Einführung einer Neuen Verwaltungssteuerung mit doppelter Buchführung, Finanzwissenschaftliche Arbeitspapiere Nr. 69, herausgegeben vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Justus-Liebig Universität Giessen.
- Richter, Martin, 2012: Doppik – Quo Vadis? Eine kritische Bestandsaufnahme, in: Hilgers, Dennis/Schauer, Reinbert/Thom, Norbert (Hrsg.), Public Management im Paradigmenwechsel. Staat und Verwaltung im Spannungsfeld von New Public Management, Open Government und bürokratischer Restauration, Linz: Trauner, S. 49-62.
- Scharpf, Fritz W., 1987: Grenzen der institutionellen Reform, in: Ellwein, Thomas/Hesse, Joachim Jens/Mayntz, Renate/Scharpf, Fritz W. (Hrsg.), Jahrbuch zur Staats- und Verwaltungswissenschaft, Bd. 1, Baden-Baden: Nomos, S. 111-151.
- Scharpf, Fritz W., 2009: Föderalismusreform. Kein Ausweg aus der Politikverflechtungsfalle?, Frankfurt am Main/New York: Campus Verlag.
- Schröter, Eckhard, 2011: New Public Management, in: Blanke, Bernhard (Hrsg.), Handbuch zur Verwaltungsreform, 4. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 79-89.
- Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder (IMK), 2003: Sammlung der zur Veröffentlichung freigegebenen Beschlüsse der 173. Sitzung in Jena.
- Sturm, Roland, 2010: Föderalismus. Eine Einführung, Baden-Baden: Nomos.
- Thibaut, Bernhard, 1996: Koordination, in: Nohlen, Dieter (Hrsg.), Wörterbuch Staat und Politik, 4. Aufl., München: Piper, S. 362-365.
- Thieme, Werner, 2008: Kaufmännische Buchführung in der öffentlichen Verwaltung?, in: Die öffentliche Verwaltung, 61 (11), S. 433-441.
- Van der Zee, Markus, 2007: Nachruf zur Kameralistik. Ein historisches Auslaufmodell als Sündenbock für die kommunale Finanznot, in: Verwaltungsrundschau, 2, S. 51-55.
- Wollmann, Hellmut/Kuhlmann, Sabine, 2011: Evaluierung von Verwaltungsmodernisierung, in: Blanke, Bernhard et al. (Hrsg.), Handbuch zur Verwaltungsreform, 4. Aufl., Wiesbaden: VS Verlag für Sozialwissenschaften, S. 563-571.

*Anschriften der Autorin und des Autors:*

Dipl. Pol. Doris Böhme, Lehrstuhl für Verwaltungswissenschaft, Otto-Friedrich-Universität Bamberg, Feldkirchenstraße 21, 96045 Bamberg  
E-Mail: doris.boehme@uni-bamberg.de (Korrespondenzadresse)

Dipl. Pol. Markus Heindl, Stabsstelle Bürokratiekostenermittlung, Gemeinsamer Bundesausschuss, Wegelystraße 8, 10623 Berlin  
E-Mail: markus.heindl@g-ba.de