

Kameralistik und Doppik

In der ÖGZ 9/2008 hat der Linzer Stadtrechnungshofdirektor Friedrich Klug zur Bundeshaushaltsreform und der Frage des Rechnungsstils „Kameralistik oder Doppik“ Stellung genommen. Günter Riegler, Leiter des Stadtrechnungshofes Graz, hat in der ÖGZ 12-2008/1-2009 darauf repliziert und die Einwände Klugs gegen die doppische Haushaltsführung relativiert. Zum Abschluss der Fachdiskussion bringt die ÖGZ jeweils eine Replik der beiden Stadtrechnungshofspezialisten.

Doppik und Kameralistik ist eine Frage des Ziels – Gegenäußerung zur Replik von Riegler

Friedrich Klug

Stadtrechnungshofdirektor von Linz, gerichtlich beideter Sachverständiger für das öffentliche Rechnungswesen

Mit seiner Replik hat Riegler meine Argumente, wohl in unbeabsichtigter, jedoch dankenswerter Weise, voll bestätigt:

- Der enorme Druck in Richtung Doppik wird von Seiten der Berufsverbände der Wirtschaftsprüfer (IFAC, FEE, CIPFA) und verschiedener „Standard-Setter“ (IPSASB, CIGAR), hinter denen kommerzielle Anbieter stehen, ausgeübt. Auf die besonderen Bedürfnisse der Länder und Gemeinden, insbesondere der vielen kleineren Kommunen, wird nicht eingegangen. Dass es einen Städte- und Gemeindebund, ein Finanzverfassungs-Gesetz, eine Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung (VRV) und ein diesbezügliches Komitee gibt, das ausgezeichnete Arbeit leistet, erwähnt Riegler mit keinem Wort. Die legitimen Interessen der direkt betroffenen Gebietskörperschaften müssen jedoch unbedingt berücksichtigt werden!
- Die EU plant keine konkreten Schritte zur Einführung der Doppik, zumal ihr hiezu die Kompetenz fehlt. Es handelt sich um eine Initiative der FEE, die eine Vereinigung europäischer Buchhalter und Wirtschaftsprüfer auf rein privatwirtschaftlicher Basis ohne öffentlich-rechtliches Mandat ist. Sie vertritt kommerzielle Interessen aller auf der Doppik aufbauenden Anbieter. Diese Institutionen haben das aus ihrer Sicht legitime Interesse, die Systeme, Programme und IT-Tools für die Buchhaltung und Audits einzusetzen und „best practices“ der Privatwirtschaft auf den öffentlichen Sektor zu übertragen und damit Geld zu verdienen. Die klaren und übersichtlichen Rechtsgrundlagen für das öffentliche Haushaltswesen sind diesen Anbietern dabei nur hinderlich und leider auch nicht besonders geläufig.
- Die IAS-, IFRS- und IPSAS-Standards sind nur unverbindliche Empfehlungen ohne öffentlich-rechtlichen Bindungscharakter. Sie stellen, wie die Protagonisten dieser Normen zugeben, ein äußerst komplexes, unübersichtliches und damit auch sehr teures Regelwerk dar, das wegen der durch dieses Rechnungssystem mitverschuldeten Finanzkrise ständigen Änderungen unterworfen ist, viele offene Fragen, vor allem auf dem Gebiet der Ersterfassung, Bewertung und Bilanzierung sowie der IT-Implementierung aufwirft, die nur von einem kleinen Kreis von (teuren) Spezialisten behandelt werden können. Diese Standards würden daher vor allem öffentliche Gebietskörperschaften, insbesondere Gemeinden, wegen ihrer Komplexität und laufenden Anpassungen vor unlösbare Probleme stellen, jedoch keinen Beitrag zur Lösung ihrer finanziellen Probleme liefern.
- Profitieren könnten international agierende Konzerne, wie SAP, KPMG, Ernst & Young, Deloitte etc., die auf diese Weise neue Geschäftsbereiche erschließen und das Feld für lukrative Privatisierungsmaßnahmen aufzubereiten vermögen. Aufträge könnten auf diese Weise auf dem Gebiet der Beratung, Schulung, Ein- und Durchführung, Revision, Wirtschaftsprüfung und Implementierung von Hard- und Software erzielt werden.
- Die Vorgangsweise ist subtil und für den uninformatierten Laien nicht so ohne weiteres erkennbar, im Gegenteil: Durch griffige Argumentation und Denunzierung des öffentlichen Haushaltswesens ist sie für Staatsbürger und Politiker manchmal sogar auf den ersten Blick überzeugend. Das Hauptargument wird dabei übersehen, nämlich: Nicht die Ge-

winnerzielung ist das Hauptziel, sondern die Verfolgung öffentlicher Aufgaben – das Ziel bestimmt den Rechnungsstil! Die „Harmonisierung“ des Rechnungswesens ist von fremdbestimmten Interessen geleitet und führt in die falsche Richtung, nämlich Abwendung von den öffentlichen Zielen, vom öffentlichen Recht und Hinwendung zur unreflektierten Privatisierung.

- Das Budget ist eine Ex-ante-Rechnung, IPSAS jedoch eine Ex-post-Rechnung, sodass ein wesentliches Element des Budgets, nämlich der permanente Planablaufvergleich, verloren geht. Die periodengerechte Buchung, einen Überblick über Forderungen, Verbindlichkeiten, Vermögen und Schulden, ermöglicht heutzutage jede erweiterte Haushaltsrechnung auf kameraler Basis verbunden mit einer Kosten-, Leistungs- und Anlagerechnung, wie diese z. B. von der Stadt Linz mit Erfolg bereits seit Ende der 40er-Jahre (!) geführt wird.
- Die Hauptproblematik des „Accrual Accounting“, nämlich die ungelöste Bewertungsproblematik und richtige Periodenzuordnung, wird von Riegler offen zugegeben. Die äußerst umstrittene Bewertungsmethode des „True and Fair Value“ verkehrt sich ins Gegenteil und ist weder wahr noch fair, sondern verursacht eine globale Finanzkrise ungeheuren Ausmaßes. Weder die Doppik, noch die Wirtschaftsprüfer und Ratingagenturen haben das Desaster verhindert, im Gegenteil, sie machten die Katastrophe durch kreative, sogar kriminelle Gestaltungsmanöver erst möglich.
- Der öffentliche Bereich verfolgt ganz andere Ziele als den Gewinn, nämlich finanz- und gesamtwirtschaftliche Ziele. Das Hauptziel eines jeden Budgets ist

der finanzwirtschaftliche Ausgleich und die Verfolgung volkswirtschaftlicher Steuerungsziele. Die Doppik würde im öffentlichen Bereich meist nur Verluste ausweisen und ein völlig falsches Signal geben, nämlich zur Schließung und Privatisierung, weil der „Staat nicht wirtschaften könne“.

- Anhänger des neoliberalen Zeitgeistes, der Doppik und Privatisierung übersehen, dass eine Ausgliederung den Schuldenstand nur am Papier reduziert, ohne die finanziellen Probleme der Pensions- und Zukunftsvorsorge wirklich zu lösen. Ausgliederungen verursachen jedenfalls Kosten der Rechtsform und Transaktions- und Überwachungskosten, wie Kosten zusätzlicher Organe, Gremien, Geschäftsführer, Prokuristen, eigenes doppisches Rechnungswesen mit entsprechender Hard- und Software mit permanentem Upgrading, komplizierte Vertragswerke, separate Abschlussprüfung und Beteiligungscontrolling sowie Mehrkosten der Personalverwaltung wegen unterschiedlicher Beschäftigungsverhältnisse. Die Hoffnung Rieglers, dass die Finanzlage des öffentlichen Sektors durch Vorsorge im Sinne der Doppik sogar „in den letzten Jahrhunderten“ (!) eine wesentlich bessere wäre, ist eher als übertrieben anzusehen.
- Riegler räumt ein, dass es „Auswüchse des Accrual Accounting“ gibt: Normsetzungswut und Standard-Setting (GAAP, IAS, IFRS), welche die Anwender förm-

lich ersticken. Wenig Hoffnung kommt auf, dass die gegenwärtige Krise zu einem Umdenken führt. Neue Richtlinien werden die Anwender zuschütten, jedoch kaum etwas ändern. Die österreichische Verwaltung sollte sich glücklich schätzen, dass sie ein fortschrittliches und bewährtes öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen besitzt, das auf dem öffentlichen Recht beruht, von den Gebietskörperschaften und ihren Interessenvertretungen gestaltet wird und nicht von internationalen Trendsettern und Anbietern fremdbestimmt ist.

- Bleibt noch als letztes Argument jenes des Konsolidierungsbedarfs übrig, das leicht zu widerlegen ist. Hoheits- und Privatwirtschaftsverwaltung verfolgen unterschiedliche Ziele, weshalb die Zusammenführung ganz unterschiedlicher Bereiche wenig Aussagewert besitzt. Welchen Sinn ergäbe die Konsolidierung des Archivs, der Musikschule, der Stadtkämmerei, der Stadtplanung und der Gärtnerei mit Spitälern, Kindergärten, Seniorenheimen, Museen, Verkehrsbetrieben, Müllabfuhr, Friedhöfen und Märkten – eine breite, vielfältige und bunte Palette von Angeboten, die – zusammengewürfelt und kräftig umgerührt – zu einem nichtssagenden Brei verschmelzen. Eine Gesamtschau über Vermögen, Schulden, Investitionen und Beschäftigte ist auch ohne Konsolidierung möglich, wie dies im Rahmen der Unternehmensgruppe Linz – UGL (Magistrat

Linz und alle Unternehmungen der Stadt Linz) mit Erfolg gehandhabt wird und wie die Berichte des Beteiligungsmanagements der Stadtkämmerei übersichtlich unter Beweis stellen. Durch die Konsolidierung wird weder das Vermögen vermehrt, noch der Schuldenstand reduziert, noch eine bessere Ausgangsbasis für Finanzierungsverhandlungen geschaffen. Diese hängt von der Finanz- und Steuerpolitik des Staates ab und nicht von einer konsolidierten Bilanz, der wenig zu entnehmen ist.

Riegler hat mir wertvolle Anhaltspunkte zur Präzisierung meines Standpunktes gegeben. Die Doppik ist keine Frage des Stils, sondern des politisch vorgegebenen Staatsziels. Niemand hat die Wahrheit gepachtet, weder der Staat, noch der Markt, noch die Doppik und schon gar nicht Anbieter und Lobbys ohne demokratische Legitimation. Hier bestehen politische, ideologische, ethische und philosophische Unterschiede, die letztlich nur demokratisch zu lösen sind. Durch Riegler wurden die Auffassungsunterschiede und bisher verborgen gebliebene Absichten gewisser Kreise transparent gemacht.

Wer die Doppik nur als eine Frage des Stils ansieht, verkennt das eigentliche öffentliche Ziel des Rechnungswesens.

Wir benötigen ein maßgeschneidertes, mehrdimensionales öffentliches Rechnungswesen, das finanz-, einzel- und gesamtwirtschaftlichen Ansprüchen entspricht, also zielkonform ist.

Nochmals zum Thema: Doppik auch für öffentliche Haushalte?

Günter Riegler

Stadtrechnungshof Graz, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

In meinem Beitrag in ÖGZ 12-2008/1-2009, 34 ff., „Doppik nur eine Frage des Stils?“, habe ich Inhalte einer Konferenz über internationale Entwicklungen des öffentlichen Haushaltswesens referiert und zugleich eine differenziert befürwortende Position bezogen, was die Frage einer möglichen Umstellung des Rechnungswesens der öffentlichen Haushalte auf das System der doppischen Buchhaltung („Accrual Accounting“) betrifft.

In diesem meinem Beitrag habe ich mich z. T. auch mit Einwänden von „Umstellungsgegnern“ auseinandergesetzt und diese zu entkräften versucht; dabei bezog ich mich auf einen Beitrag jüngeren Da-

tums meines Kollegen Klug aus Linz (ÖGZ 9/2008), der sich prononciert für eine Beibehaltung der Kameralistik („Cash Accounting“) in öffentlichen Haushalten ausgesprochen hatte.

Nun liegt eine „Gegenäußerung“ von Klug (in diesem Heft) vor, zu der Stellung zu nehmen ich eingeladen wurde. Diese Einladung nehme ich – im Sinne eines vertieften Diskurses zu diesem Zukunftsthema – gerne an.

Pfändoyer für eine Entideologisierung der Debatte

Klug erneuert in seiner „Gegenäußerung“ seine Vorbehalte gegen eine doppische

Rechnungslegung öffentlicher Haushalte, indem er wie schon in früheren Beiträgen die doppelte Buchführung als neoliberales Schreckgespenst an die Wand malt. Im Kern postuliert Klug, die Doppik – als Methode der Kaufleute – wäre inkompatibel mit den gesamtwirtschaftlichen Versorgungszielen der öffentlichen Haushalte, allerdings, ohne dies nachvollziehbar zu argumentieren.

Vielmehr werden die Bewertungsmethoden der modernen Rechnungslegung gar als „Ursache“ für die globale Finanz- und Wirtschaftskrise denunziert.

Der innere Widerspruch tritt am deutlichsten zutage, wenn Kollege Klug einige

Zellen später die Pionierleistungen der Linzer Stadtverwaltung in der Kosten- und Leistungs- sowie der Vermögensrechnung preist.

Gerade die modernen Methoden des New Public Management – Definition von Produkten und Dienstleistungen, Ermitteln von Herstellungskosten dieser Leistungen, interne Leistungsverrechnung – sind just jenes Instrumentarium, mit dem es möglich wird, öffentliche Services mit vergleichbaren Leistungen privater Anbieter zu vergleichen und nach Rationalisierungspotenzialen zu suchen. Dieser moderne Zugang des NPM steht in der Lehre und Verwaltungsforschung wohl völlig außer Streit.

Eine Umstellung auf die doppelte Buchführung würde hierzu die systematisch richtige Ergänzung darstellen; das ist keine ideologisch-philosophische Frage, sondern eine rational argumentierbare Tatsache, was ich gerne erneut erläutern werde.

Systematische Verzahnung zwischen Doppik und Kostenrechnung

Gemeinsames Prinzip von doppischer Buchführung und moderner Kosten- und Leistungsrechnung ist, dass einem Rechnungsjahr jene Aufwendungen bzw. Kosten zugeordnet werden, die wirtschaftlich in diese Periode gehören; auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es im Gegensatz zur Kameralistik nicht an.

Dieses sogenannte „Periodisierungsprinzip“ ist notwendige Voraussetzung dafür, dass einem Produkt („Kostenträger“) die für dessen Herstellung angefallenen Wertesätze vollständig, verursachungsgerecht und periodenrichtig zugemessen werden können.

Der Kameralistik ist das Prinzip der Periodisierung nach dem Verursacherprinzip fremd; es kommt bei der Darstellung des Haushaltsergebnisses vielmehr auf den Zeitpunkt des Zahlungsflusses an. Will man daher auf die Kameralistik eine Kostenrechnung „aufsetzen“, bedarf es vergleichsweise aufwendiger Überleitungen, die aber notwendigerweise unvollständig und bruchstückhaft bleiben müssen, weil die Erfassungsprinzipien für die laufenden Geschäftsfälle in Kameralistik nicht harmonisieren.

Hinzu kommt, dass in der Doppik systemimmanenterweise der Bewertung von Vermögensgegenständen – insbesondere der Folgebewertung – größeres Augenmerk als in der Kameralistik geschenkt wird. Das trifft auf die Bewertung von Anlagen ebenso zu wie auf die Bewertung von Vorräten, halbfertigen und fertigen Erzeugnissen und Forderungen. Selbst wenn man

hierzu argumentieren sollte, man könne auch im Rahmen der Kameralistik ein entsprechend zuverlässiges Bewertungssystem nachbilden, wie das offenbar in Linz seit den 40er-Jahren getan wird, so ist auch dieses Argument letztlich eine Bestätigung dafür, dass die doppelte Buchführung das bessere, weil umfassendere System ist.

Konsolidierte Vermögens- und Erfolgszahlen

Wie schon in meinem früheren Beitrag ausgeführt, ist eine Doppik-Umstellung der öffentlichen Haushalte auch deswegen zu befürworten, weil dadurch eine Ermittlung „konsolidierter“ Vermögens- und Erfolgszahlen möglich wird. Um mögliche Missverständnisse auszuräumen: Ziel der Übung ist gerade nicht, „die Schulden am Papier zu reduzieren“, sondern vielmehr ein realitätsnäheres Bild über Gesamtvermögen, Gesamtschuld und Ertragslage einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft samt ihrer ausgliederten Betriebe darzustellen.

Das Argument Klugs, die Konsolidierung würde zu einem „nichtssagenden Brei“ führen, steht im offensichtlichen Widerspruch zu seiner an anderer Stelle in aller Schärfe geäußerten Ausgliederungskritik. Gerade wenn man der Meinung ist, durch Ausgliederungen würden unübersichtliche Vermögens- und Schuldverhältnisse („Flucht aus dem Budget“) bewirkt, findet man in der Konsolidierung die richtige Antwort: der konsolidierte Abschluss wird unter der Fiktion aufgestellt, als ob „Hoheit“ und ausgegliederte Rechtsträger nach wie vor in einem Rechtsträger vereint wären.

Gewissermaßen gibt die Konsolidierung dem Romantiker das zurück, was durch die Ausgliederungen der letzten Jahre verloren gegangen ist: Hoheit und Betriebe in einem Rechnungssystem – unter einem fiktiven Dach.

Auch wenn man die ausgliederungsbedingten Mehrkosten beklagt, findet man in der Konsolidierung nach doppischen Grundsätzen eine Antwort: gerade in einer konsolidierten Erfolgsrechnung kann man das Gesamtausmaß der Overheads aller einbezogener Einheiten auf einen Blick sehen.

Einige Anmerkungen zur „ideologisch-philosophischen“ Einordnung

Abschließend komme ich noch einmal zurück auf das Credo von Kollegen Klug: er meint, die Frage nach der geeigneten Buchführungsmethode unter Bezug auf unterschiedliche „ideologisch-philosophische“ bzw. „politische“ Zugänge lösen zu

können. Er führt hierzu an, durch die Anwendung des kaufmännischen Rechnungswesens würde der Staat in die Defensive gedrängt („der Staat könne nicht wirtschaften“), weil dadurch, in meinen Worten interpretiert, die Kostennachteile öffentlich-rechtlicher Leistungserstellung deutlicher als in der Kameralistik sichtbar werden. Daraus ergäbe sich, so Klug, ein Privatisierungsdruck, den er aus ideologischen Gründen offenbar ablehnt. Konsequenterweise zu Ende gedacht, plädiert Klug somit implizit für ein Eingeständnis, dass man die teureren Produktionskosten oder eine Unterdeckung der Produktionskosten der öffentlichen Haushalte möglichst nicht allzu deutlich zeigen möge. Ich meine, das ist der falsche Zugang.

Ich plädiere in diesem Punkt dafür, die Frage der Rechnungslegungstechnik von der Frage der politischen Entscheidung für oder gegen eine bestimmte Kostenstruktur zu trennen.

Es mag gute Gründe dafür geben, dass der Staat sich in der Beschaffung und Bezahlung von Arbeitskräften und zugekauften Leistungen anders verhält als eine börsennotierte Aktiengesellschaft. Ebenso ist es selbstverständlich, dass der Staat bei der Preis- und Qualitätsgestaltung öffentlicher Güter nicht ausschließlich Kostendeckung, sondern auch soziale und Versorgungsüberlegungen im Auge hat und haben soll. Wichtig ist aber, dass man Herstellungskosten staatlicher Leistungen und eine allfällige Unterdeckung durch die Tarife und Gebühren für die Entscheider und auch die Bürgerinnen und Bürger sichtbar macht. Die politische Entscheidung über „Make-or-buy“-Entscheidungen oder über Tarife für öffentliche Leistungen bleibt selbstverständlich den politischen EntscheidungsträgerInnen überlassen.