

Prof. Dr. Holger Mühlenkamp / Andreas Glöckner

Potenzial und Grenzen der Doppik

Das neue öffentliche Rechnungswesen sorgt für transparentere Haushalte und liefert bessere Informationen für die Steuerung von Institutionen der öffentlichen Hand. Doch die Doppik hat auch Grenzen. Und: Bei der Ausgestaltung des doppelischen Systems gibt es erhebliche Unterschiede.

Das von anderen Staaten und einigen supranationalen Organisationen bereits praktizierte periodengerechte Rechnungswesen („Accrual Accounting“) hält jetzt auch in Form der doppelten Buchführung in Konten (kurz: Doppik) Einzug in die deutsche öffentliche Verwaltung. Die Doppik ersetzt – von Ausnahmen abgesehen – auf kommunaler Ebene den verwaltungskameralen Rechnungsstil. Der Mitte Dezember 2008 vom Bundeskabinett beschlossene Regierungsentwurf für ein Gesetz zur Modernisierung des Haushaltsgrundsatzgesetzes (HGrGMoG) würde bei Umsetzung nun auch auf staatlicher Ebene den derzeit noch zwingenden, kostenintensiven Parallelbetrieb von Kameralistik und Doppik in jenen Bundesländern beenden, die sich bereits ebenfalls für den doppelischen Rechnungsstil entschieden haben. Andere Länder und der Bund planen,

weiterhin nach den Regeln der Kameralistik zu buchen.

Mehr Transparenz

Das bislang angewandte verwaltungskameralen Haushalts- und Rechnungswesen trägt nach Auffassung der meisten Wissenschaftler und von Teilen der Praxis eine

Mitverantwortung für die anhaltenden finanziellen Strukturprobleme der öffentlichen Hand. Es liefert unzulängliche Informationen. So sind im kameralen System „implizite Schulden“ – primär Versorgungslasten als wohl eines der drückendsten zukünftigen Probleme der öffentlichen Hand – nicht ersichtlich. Als Beispiel hierfür kann der Schuldenausweis von Hamburg dienen. Hamburg hat 2006 als erstes Bundesland die Doppik eingeführt. In der doppelischen Eröffnungsbilanz erschienen nach neuer Systematik (einschließlich eben jener „impliziten Schulden“, insbesondere Rückstellungen) Schulden in Höhe von 44 Milliarden Euro. Nach kameraler Rechnung war Hamburg zu diesem Zeitpunkt mit „nur“ 24 Milliarden Euro verschuldet. Fast die Hälfte der tatsächlichen Verschuldung blieb also in der kameralen Welt unsichtbar.

Darüber hinaus bildet die Verwaltungskameralistik das öffentliche Vermögen und insbesondere seine Veränderungen nicht ab. In der Doppik wird dagegen der Werteverzehr öffentlichen Vermögens durch Abschreibungen erkennbar. Kann die Gebietskörperschaft diesen Wertverlust nicht ausgleichen, schlägt sich dies in einem unausgeglichenen Ergebnis nieder; dies

dient zugleich als Dokumentation des Substanzverzehr.

Das bisherige öffentliche Rechnungswesen zeigt also nicht die tatsächliche finanzielle Lage der Gebietskörperschaften und die finanziellen Folgen von politischen Entscheidungen auf, sondern verschleiert diese eher. Die von einem solchen System, das bei Politikern, Verwaltungsmitarbeitern und Wählern Illusionen erzeugt beziehungsweise fördert, ausgehenden Fehlsteuerungen sind offenkundig.

Besonderheiten öffentlicher Doppik

Bei der Doppik für öffentliche Verwaltungen handelt es sich um ein Drei-Komponenten-Rechnungssystem, bestehend aus drei Hauptrechnungen, die systematisch miteinander verbunden sind und daher über automatische Kontrollmechanismen verfügen: Die Vermögens-, Ergebnis- und Finanzrechnung. Dies ist ein Spezifikum der Doppik bei Gebietskörperschaften. In der Privatwirtschaft

Kurz gefasst

In dem Beitrag geht es um die grundlegenden Vorzüge und den Nutzen der Doppik für die öffentliche Verwaltung. Aufgezeigt werden jedoch auch die Grenzen des neuen Haushalts- und Rechnungswesens sowie aktuelle Fehlentwicklungen.



kennt man dagegen ein Zwei-Verbandsystem, bestehend aus Bilanz – analog zur Vermögensrechnung – sowie Gewinn- und Verlustrechnung – entsprechend der Ergebnisrechnung. Die im Privatsektor nur bei Konzernen verbindliche Finanzrechnung (Cash-Flow-Rechnung) ist nicht systematisch in diesen Rechnungsverbund integriert, sondern wird als Nebenrechnung geführt. Die Integration in den Rechnungsverbund hat jedoch den

Vergleich Kosten und Nutzen

Die Doppik ist insbesondere durch die Vermögensbewertung grundsätzlich aufwändiger als die Verwaltungskameralistik. Dafür liefert sie aber bessere Informationen. Nun stellt sich natürlich die Frage, ob der Informationsgewinn durch die Doppik deren Kosten rechtfertigt. Dabei ist Folgendes zu bedenken: Ein großer Teil der Kosten sind reine Umstellungskosten

und Fehler verursachen Kosten. Zudem ermöglicht nur die Doppik eine Konsolidierung mit den Jahresabschlüssen der von den Gebietskörperschaften verselbstständigten Einrichtungen und Unternehmen und kann damit das in den vergangenen Jahrzehnten in Kameralistik für Kernhaushalte und Doppik für Einrichtungen/Unternehmen zersplitterte Rechnungswesen der öffentlichen Hand wieder zusammenführen.



Foto: creative collection Verlag

Die Doppik liefert bessere Informationen über die finanzielle Situation der Verwaltung.

Vorteil einer höheren Genauigkeit und Aktualität. Eine weitere Besonderheit der öffentlichen Hand ist die verpflichtende Offenlegung der Planungsdaten in Form des Haushaltsplans. Dieser umfasst im neuen Haushalts- und Rechnungswesen – parallel zur Rechnungsebene – einen Ergebnis- und einen Finanzplan. Während im Ergebnishaushalt das Ressourcenaufkommen (Erträge) und der Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) geplant werden, umfasst der Finanzhaushalt eine zeitraumbezogene Darstellung sämtlicher Zahlungsströme. Die Darstellung der Plan-Zahlungs- und Plan-Ressourcenströme dient der politischen Steuerung.

ten – wie die Vermögenserfassung und -bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz oder die Einarbeitung von Mitarbeitern. Diese fallen nur einmalig an. Auf Dauer dürften die Mehrkosten gegenüber der Verwaltungskameralistik jedoch gering sein, zumindest bei intelligenter Ausgestaltung.

Im Vergleich zur erweiterten Kameralistik, die der Bund anstrebt und für die in zwei Bundesländern auch die Kommunen optieren können, müsste die Doppik sogar kostengünstiger sein. Mit der erweiterten Kameralistik ist nämlich der gleiche Bewertungsaufwand bei größerer Fehleranfälligkeit verbunden,

Der Nutzen von Informationen hängt von deren Verwendung ab. Die Doppik wird Entscheidungsträgern nicht helfen, die deren Informationen nicht nutzen können oder wollen. Anders gearteten Entscheidungsträgern ermöglicht die Doppik verantwortungsvolles und nachhaltigeres Handeln. Inwieweit die politisch-administrativen Entscheidungsträger und die Wähler die bessere Datengrundlage zu besseren Entscheidungen nutzen werden, kann natürlich niemand exakt prognostizieren. Wir schätzen, dass wenigstens ein Teil der politischen Entscheidungen auf doppischer Grundlage besser getroffen werden als auf Basis der Kameralistik. ►

Verbreitete Missverständnisse

Viele Augen richten sich vornehmlich oder sogar ausschließlich auf die Bilanz beziehungsweise die Vermögensrechnung der Gebietskörperschaften. Für Vermögensgegenstände kann insbesondere im öffentlichen Sektor jedoch häufig nur schwer oder kaum ein (vernünftiger) Wert festgelegt werden. So kennt man die Anschaffungswerte vieler Vermögensgegenstände nicht mehr und kann ihnen nur mit großem Aufwand und nicht ohne Willkür einen fiktiven Ersatzwert beimessen. Mangels Marktgängigkeit existieren vielfach keine alternativen Markt- oder Veräußerungswerte. Auch Ertragswerte finden sich häufig nicht. Für bestimmte Passivpositionen gilt Entsprechendes. So sind Aufwandsrückstellungen nur schwer eingrenz- und objektivierbar.

Infolgedessen kann man dem in einer öffentlichen Bilanz ausgewiesenen Vermögen und zum Teil auch den Schulden nur eine begrenzte Aussagekraft beimessen. Da sich das Eigenkapital (auch Nettoposition genannt) aus der Differenz zwischen Vermögen und Schulden ergibt, gilt dies auch für das Eigenkapital. Allein deshalb sind vermögens- oder eigenkapitalbasierte Vergleiche von Bilanzen oder

eigenkapitalbasierte Bilanzkennzahlen wenig brauchbar. Erkennt man die unterschiedlichen Strukturen und Rahmenbedingungen

von Gebietskörperschaften nicht an, werden einschlägige Vergleiche, wie die zwischen einer Landeshauptstadt und einem Stadtstaat, leicht zur Farce.

Die Autoren: Prof. Dr. Holger Mühlenkamp und Andreas Glöckner



Prof. Dr. Holger Mühlenkamp ist Inhaber des Lehrstuhls für öffentliche Betriebswirtschaftslehre an der Deutschen Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer. Dipl.-Kfm. Andreas Glöckner ist Forschungsreferent am Deutschen Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung Speyer.

Die geschilderten Probleme sind jedoch recht bedeutungslos, wenn man sich auf die Schutzfunktion des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens besinnt. Es soll die jetzt lebenden Bürger vor der „Ausbeutung“ durch einen ineffizienten Staat und zukünftige Generationen vor der „Ausbeutung“ durch die jetzige Generation schützen. Vor allem Letzteres mündet in die Forderung nach einem regelmäßigen Ausgleich der Ergebnisrechnung. Deshalb sollte die Ergebnisrechnung im Vordergrund stehen. Ein ausgeglichenes ordentliches Ergebnis ist das A und O des neuen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Die Vermögensrechnung hat hier quasi nur eine Hilfsfunktion zur Ergebnisermittlung.

Standardisierungsbedarf

Auf kommunaler Ebene haben die Innenministerien der Länder – trotz des im Jahre 2003 von der Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder verabschiedeten Leittextes für eine doppelte Gemeindehaushaltsverordnung – für erhebliche Diversität bei der Ausgestaltung des doppelten Systems gesorgt. Das kommunale Haushaltsrecht ist in allen dreizehn Flächenstaaten unterschiedlich. Die

Differenzen betreffen Ansatz- und insbesondere Bewertungsvorschriften, Gliederungs- und Methodenvorgaben, Ergebnisausgleichsregeln und die Wortwahl. In den Flächenstaaten, in denen auch die Landesebene mit der Doppik sympathisiert oder die Einführung der Doppik bereits beschlossen hat, werden die Vorschriften anders sein als bei den in diesen Ländern angesiedelten Kommunen. Man kann schon fast von einer „doppischen Konfusion“ sprechen. Derzeit herrscht nämlich eine dreifache Heterogenität. Neben der technischen Heterogenität, die sich am Nebeneinander von Karmalistik und Doppik festmacht, lässt sich die inhaltliche Heterogenität bei der Ausgestaltung des doppelten Grundmodells in zwei Unterformen gliedern: Erstens findet sich eine interkommunale Heterogenität, also die unterschiedliche inhaltliche Ausgestaltung der doppelten Vorschriften in den Bundesländern. Zweitens ist eine intrakommunale Heterogenität festzustellen, das heißt uneinheitliche, inkonsistente Regelungen innerhalb des Regelwerks einzelner Bundesländer.

Wozu aber braucht jedes Bundesland, dazu noch nach kommunaler und staatlicher Ebene unterschieden, eigene Doppik-Regeln? Darauf gibt es unseres Erachtens keine



Prozesse

vernünftige Antwort. Der Hinweis auf den Segen des Wettbewerbsföderalismus muss zumindest für diesen Bereich zurückgewiesen werden, denn Wettbewerb erfordert Vergleichbarkeit, also gleiche Regeln. Welches der Regelwerke das beste ist, wird uns angesichts der Komplexität der Materie und wohl niemals zu erzielender, belastbarer empirischer Ergebnisse für immer verborgen bleiben.

Unterschiedliche Regeln kosten den Steuerzahler durch die vielfache Vorhaltung quasi-identischer Bürokratien, den Einsatz von Übersetzern zur Länderverständigung und vermutlich vor allem durch die Parallelentwicklung von Software-Lösungen unnötiges Geld. Zudem ist inzwischen ein Zustand erreicht, in dem die Aussagekraft der Finanzstatistik ernsthaft gefährdet ist, weil die dazu benötigten Daten aus unterschiedlichen doppelischen und kameralen Systemen „destilliert“ werden müssen, was angesichts der teilweisen Inkompatibilität dieser Systeme kaum oder gar nicht sinnvoll machbar ist. Vor diesem Hintergrund sind Initiativen zur

Vereinheitlichung wenigstens der Kernvorschriften des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zu begrüßen, wie die – nach HGrG-MoG vorgesehene – Beauftragung eines Bund-Länder-Gremiums mit der Vereinheitlichung und die Einsetzung eines entsprechenden beratenden Expertengremiums.

Grenzen: Output und Outcome

Der Beschluss der Innenministerkonferenz von 2003 war nicht nur eine Weichenstellung in Richtung Doppik, auch sollte das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen von einer Input-Orientierung zu einer Output-Orientierung umgebaut werden. Im Hintergrund steht, dass die Doppik auf die Abbildung von einzelwirtschaftlichem Vermögen und Vermögensstrukturen und deren Änderungen ausgerichtet ist. Gebietskörperschaften haben allerdings nicht den Auftrag, Gewinne zu erzielen, sie müssen öffentliche Aufgaben wahrnehmen. Der Ergebnisausgleich – also der „Nullgewinn“ – ist zwar im neuen öffentlichen Haushalts- und Rech-

nungswesen von herausragender Bedeutung, aber nur eine Nebenbedingung bei der öffentlichen Leistungserbringung. Die Doppik ist nicht in der Lage, letztere abzubilden. Gleiches gilt im Übrigen für die Kameralistik. Diese weist lediglich eine andere, schlechtere Nebenbedingung in Form des Einnahmen-Ausgaben-Ausgleichs auf. Die Output-Orientierung stellt nun den Inputs in Form von Aufwendungen Outputs in Form von öffentlichen Produkten beziehungsweise Leistungen gegenüber. Es muss jedoch beachtet werden, dass Outputs wiederum selbst nur Mittel zur Erreichung der eigentlichen öffentlichen Ziele (von Outcome oder Impacts) sind. Dies impliziert, dass Produkte nur dann aussagekräftig sind, wenn sie in engem, verursachungsgerechtem Zusammenhang zum Outcome/Impact stehen. Ferner wird klar, dass das Haushalts- und Rechnungswesen mittel- bis langfristig neben der Ressourcen- und Output-Orientierung auch eine Orientierung auf Wirkungen sowie auf gesellschaftsbezogene Effekte des gebietskörperschaftlichen Handelns vollziehen muss. ◀