

熊本学園大学産業経営研究第 25 号抜刷

2006 年 3 月発行

Über die Reform des öffentlichen
Rechnungswesens in Japan im Zusammenhang
mit der Einbeziehung der Bilanz

Prof. Dr. oec.
Norimichi SUGITA

熊 本 学 園 大 学

産 業 経 営 研 究 所

Über die Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Japan im Zusammenhang mit der Einbeziehung der Bilanz

Norimichi SUGITA

1) Vorwort

Um nicht über die eigene Leistungsfähigkeit hinaus zu handeln, ist es unumgänglich, seine finanzielle Situation—Vermögen und Schulden—genau zu kennen.

Das bemerkte bereits Ende des 15. Jahrhunderts der jüngere Fugger Jakob, nachdem er sämtliche Außenstellen seiner Firma bereist hatte: “Wieder zu Hause, schlug der geschäftige Juniorpartner seinen Brüdern vor, in erster Linie das Rechnungswesen zu verbessern. In Venedig hatte er gesehen, auf welchem hohem Niveau die italienischen Kaufleute ihre Bücher führten. Bei einem weitverzweigten Unternehmen wie dem der Fugger war anders kein rechter Überblick zu gewinnen. Jeder Geschäftsvorfall sollte sofort registriert und danach in den Büchern nochmals doppelt ausgewertet werden: einmal als Warenausgang, zum anderen als Geldeingang oder umgekehrt. Dieses System der dreifachen Buchführung hat Jakob im Laufe der Jahre noch weiter vervollkommen; bei den deutschen Kaufleuten war es damals noch unbekannt.” (Günter Ogger, Kauf dir einen Kaiser, Die Geschichte der Fugger, Knauer Nachf. München 1978, S.57)

Ich würde auch nicht über meine eigene Leistungsfähigkeit hinaus über das heutige Thema sprechen, und entschuldigen Sie bitte, dass ich zuerst einmal kurz abweiche. Gleich zu Beginn meiner Laufbahn als Hochschullehrer, kam ich mit dem kaufmännischen Rechnungswesen in Berührung. Als Tutor in einem Seminar der Gewerkschaft der präfektoralen und kommunalen Angestellten (All-Japan Prefectural and Municipal Workers Union) stellte ich mir oft die Frage, warum in der Kommunalverwaltung ein anderes Rechnungswesen erforderlich sein sollte, als in privaten Unternehmungen.

2) Worin besteht eigentlich die Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Japan ?

Das jetzige Rechnungswesen der kommunalen Verwaltung, die einfache Buchführung (single entry bookkeeping) auf Bargeld-Basis (cash basis)—auch Kameralistik genannt, die im Jahre

1889 nach dem Beispiel des damaligen Preußens in Japan eingeführt würde—erfasst lediglich die Einnahmen und die Ausgaben (d.h.den Geldverbrauch), die im Laufe einer Periode anfallen. Die tatsächlichen Ressourcenverbräuche der Kommunen werden hingegen nicht erfasst. Die Kosten können auch nicht ermittelt werden. Mit Hilfe des geltenden rechtlichen Systems der Kameralistik sind aber heute die Kommunen nicht in der Lage, ihr Vermögen und ihre Schulden genau zu ermitteln.

Die Diskussion um die Reform der öffentliche Verwaltung und des Rechnungswesens in Japan ist aber nicht neu. Bereits seit Ende der 90er Jahre werden neue Strategien gefordert, die die Wirtschaftlichkeit der Kommunen erhöhen sollen.

Auf der Konferenz über die Wirtschaftsstrategie wurde im Jahre 1999 der Versuch zu einer Reform der Kommunen gemacht. Darin heißt es, “Die japanischen Finanzen sowohl auf staatlicher als auch auf kommunaler Ebene befinden sich in einer äußerst kritischen Situation. Um diese Schwierigkeiten zu überwinden, müssen wir entschlossene Anstrengungen in Richtung einer “Verschlankung der Regierung” unternehmen. . . . Das Rechnungswesen muss verbessert und die öffentliche Verwaltung reformiert werden; konkret heisst das:

- Erstellung der Bilanz auf Grundlage der Doppik (Doppelte Buchführung in Konten)
- Möglichkeit der Konsolidierung (d.h. wirtschaftliche Gesamtsteuerung)
- Übergang von Cash Basis zum Accrual Basis (Fälligkeitsbasis)
- Vergleich zwischen den Kommunen durch die Vereinheitlichung der Rechenschaftslegung
- Offenlegung der Informationen durch Einbeziehung der Außenprüfung” (Das Innenministerium: Die Strategie in Richtung auf die Wiederherstellung der Japan-Wirtschaft, 1999, 2 Kapitel)

Wie oben gesagt, war der Auslöser die desolante Finanzlage der Kommunen. So lag zum Beispiel 2002 die Verschuldung der Gemeinden und Präfekturen in Japan bei ¥193 Trillionen. 1992 lag sie dagegen noch bei ¥79 Trillionen. Die neuesten Zahlen für 2004 belaufen sich auf ¥205 Trillionen. Diese Daten sollten beunruhigen. Es besteht dringender Handlungsbedarf innerhalb der kommunalen Haushaltswirtschaft.

Das Innenministerium hat aber in keiner Weise die Weichen für eine grundlegende Reform der kommunalen Verwaltung und des Rechnungswesens gestellt. Als konkrete Maßnahmen für eine Gesundung der Finanzlage werden *lediglich*

- 1) die Verringerung der Beschäftigtenzahl in den Kommunen (Number of Public Employees),
- 2) die Senkung des Gehaltniveaus (Salary Level) und
- 3) administrative Transparenz (Administrative Transparency) aufgestellt. Nach neuesten Angaben (Stand 2004) verringerte sich die Gesamtzahl der kommunalen Angestellten auf 3,084,000, davon waren 1,069,000 in der allgemeinen Verwaltung beschäftigt. Der Laspeyres Index betrug 97.9.

Zur “3) administrativen Transparenz” wurde folgendes erklärt:

Vor dem Hintergrund der ernster werdenden Lage der lokalen öffentlichen Finanzen werden die verschiedensten Anstrengungen unternommen, der Verantwortlichkeit (Accountability) gerecht zu werden. In den letzten Jahren hat auch eine steigende Zahl lokaler Administrationen die Bilanz als ein Mittel der Offenlegung und der Analyse über die Finanzlage erstellt, um den Stand des Vermögens und der Schulden synthetisch zu erfassen. (Ministry of Internal Affairs and Communications: White Paper on Local Public Finance, 2004, S.24)

Das Innenministerium erwähnte nur die Bilanz als ein Mittel der Transparenz, und unterschätzte nicht nur die Rolle und Funktion der Bilanz, sondern ihren Einfluss auf dem gesamten öffentlichen Rechnungswesen.

3) Aktuelle Lage und Probleme der Reform

Seit einigen Jahren wird die Einführung der Bilanz in den Kommunen rapid vorangetrieben. Mit dem 31. März 2004 war die Abschlussbilanz auf der Ebene von Präfekturen und Großstädten zu 100% eingeführt, in den mittleren Städten zu 91.4%, und in den Kleinstädten und Gemeinden zu 45.7%.

Natürlich kann das Rechnungswesen allein die Kommunen nicht aus der Finanzkrise herausführen. Es sind vielmehr die Entscheidungsträger selbst, die wirtschaftliches Handeln anstreben müssen. Ein wirksames Rechnungswesen, wie z.B. die Bilanz, kann jedoch ein brauchbares Hilfsmittel zum sparsamen und zweckmäßigen Wirtschaften sein. In der Tat funktioniert die Bilanz nicht wie erforderlich.

Um die Transparenz des Vermögens und der Schulden in den Kommunen zu steigern, sollte die Doppik auch im Kernhaushalt eingeführt werden. Die Doppik besteht aus einer Drei-Komponenten-Rechnung, d. h. Vermögensrechnung, Erfolgsrechnung und Finanzrechnung. Bei uns in Japan kommen dabei aber Erfolgsrechnung (Verwaltungskostenrechnung genannt) und in noch höherem Maße Finanzrechnung (Cash Flow Rechnung) zu kurz. Auf die Erstellung der Verwaltungskostenrechnung wird in den Kommunen viel weniger Kraft aufgewendet als für die Bilanz. *Auf der Grundlage von Doppik würde keine feste Verbindung der Drei-Komponenten-Rechnung bestehen.*

Denn es gibt in Japan ungenügende Kenntnis über die Zielsetzungen des öffentlichen Rechnungswesens. Es lassen sich aber in dieser Hinsicht, meiner Meinung nach, zwei Zielsetzungen des öffentlichen Rechnungswesens unterscheiden, die externe und die interne.

Vom Standpunkt der Befürworter der Finanzrechnung (d. h. des Geldverbrauchs) ausgehend, dient das externe Rechnungswesen der öffentlichen Verwaltung grundsätzlich zur Rechen-

schaftslegung gegenüber Administration und Öffentlichkeit. Es muss erkennen lassen, inwieweit über Haushaltsansätze verfügt wurde, und inwieweit die Ausgaben durch die Einnahmen des laufenden Jahres gedeckt wurden.

Die Befürworter der Vermögens–und Erfolgsrechnung (d.h. von Ressourcenverbrauch) gehen demgegenüber davon aus, dass das interne Rechnungswesen dazu dient, im Hinblick auf Wirtschaftlichkeit die gefällten Entscheidungen zu begründen und die Ergebnisse zu kontrollieren.

Bisher lag der Schwerpunkt hauptsächlich auf der externen Komponente des Rechnungswesens, aber trotzdem die Rechenschaftslegung weiterhin ein bedeutender Teil des öffentlichen Rechnungswesens bleiben wird, wird es immer mehr erforderlich, dass in Zukunft das interne Rechnungswesen an Bedeutung gewinnt.

Rechenschaft zu legen über finanzwirtschaftliche Aspekte allein reicht nicht mehr aus. Das Rechnungswesen muss zunehmend leistungswirtschaftlichen Ansprüchen genügen, das heißt, es muss Auskunft über den Einsatz der Mittel und das Leistungsergebnis geben können. Dazu ist es notwendig, die Vorgänge innerhalb der Haushaltswirtschaft periodengerecht abzugrenzen und sie bestands–und erfolgswirksam auszuweisen.

Nur mit Kenntnis aller Verwaltungskosten können wirtschaftliche Entscheidungen getroffen werden. Ziel des wirtschaftlichen Handelns ist es, die Finanzkrise zu überwinden.

Das Rechnungswesen des geltenden kommunalen Haushaltrechts weist nur den Geldverbrauch der Verwaltung aus. Der Geldverbrauch entspricht allerdings nicht dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch, der z.B. die Verbindlichkeiten für zukünftige Perioden (insbes. Pensionsrückstellungen) und die Abschreibungen beinhaltet. Die Kenntnis der Höhe des Ressourcenverbrauchs ist aus mehreren Gründen von großer Bedeutung. Sie dient besonders

- einem Handeln gemäß dem Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit,
- der Verteilung der Ausgaben nach der Funktion des Anlagevermögens (Expenses by Function),
- zum vollständigen, “ehrlichen” Ausweis der finanziellen Lage der Kommunen, —eine Schuldigkeit, die sie gegenüber der Öffentlichkeit hat.

Die Gründe und Notwendigkeit für eine Reform des Rechnungswesens werden aufgezeigt, und dass das öffentliche Rechnungswesen reformiert werden muss, ist inzwischen unumstritten. Auf welchem Buchführungssystem die Reform basieren soll, ist aber noch nicht geklärt. Hier muss ich drei verschiedenen Meinungen zur Reform vorstellen.

4) Die Streiten um die Reform—Kameralistik oder Doppik ?

Am 24. Aug. letzten Jahres habe ich am 9. Symposium über “die Reform des öffentlichen Rechnungswesens 2004” teilgenommen, das von der Zeitungsgesellschaft Japan—Wirtschaft veranstaltet worden war. Thema war das “Lokale Management und die Reform des öffentlichen Rechnungswesens”. Auf dieser Konferenz wurden die scharfen Standpunktgegensätze aus der Sicht des Rechnungswesens auf der einen und der der Finanzwissenschaft auf der anderen Seite zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens deutlich. Es standen sich drei verschiedene Auffassungen gegenüber.

Erste Auffassung: Herr Tsuguoki Fujinuma, Vorsitzender und Präsident des JICPA (The Japanese Institute of Certified Public Accountants=Japanische Wirtschaftsprüferkammer) und ehemaliger Präsident der IFAC (The International Federation of Accountants=Internationaler Verband der Wirtschaftsprüfer), geht dabei vom Standpunkt des Rechnungswesens heran, das heisst, dass die Einführung des IPSAS (International Public Sector Accounting Standard) in das öffentliche Rechnungswesen das grundlegende Ziel sei und die Anwendung der Ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungslegung (accrual basis) auf die kommunale Verwaltung, d. h. das Prinzip der Periodenabgrenzung, ein Teil davon. Er sagte, “in dieser Hinsicht bleiben die Reformen des japanischen öffentlichen Rechnungswesens zurück. Länder wie Neuseeland, Australien, die USA und Großbritannien gehen zum Prinzip der Periodenabgrenzung (accrual basis accounting) über. Ist denn in Japan die Reform des öffentlichen Rechnungswesens nicht auch eine dringende Aufgabe ?!”

Zweite Auffassung: Prof. Naohiko Jinno (Tokio Universität) behauptet von einem finanzwissenschaftlichen, also finanzdemokratischen Standpunkt, das Gegenteil. Er sagte “Es ist natürlich notwendig, dass sich die bürgerlichen Entscheidungsträger der Mittel des Rechnungswesens als theoretische Grundlage bedienen. Es wird jedoch kompliziert, die Theorie mit den konkreten Haushaltsproblemen in Verbindung zu bringen; auf diese Weise ist eine Verwaltung durch den Bürger unmöglich. . . . Es geht nicht darum, ein Budgetsystem zu haben, das einem letztendlich sagt, ob man falsch entschieden hat. Vielmehr braucht man ein System, das erkennen lässt, ob bestimmte Entscheidungen durchführbar sind. Man braucht Richtlinien darüber, welche Dienstleistungen für die Bürger nötig sind. . . . Diese Richtlinien müssen es den Bürgern zu allen Zeiten ermöglichen, ihr gemeinsames Vermögen selbst zu verwalten. Darum müssen wir sie vom Budgetsystem unterscheiden.”

Dritte Auffassung: Mr. Kizou Hisamoto (Abteilungsleiter für kommunale Verwaltung beim Innenministerium) schließt einen Kompromiss aus beiden Auffassungen, und sagt: “Ich sehe das Problem, dass in einem auf Bargeld-Basis begründeten öffentlichen Rechnungswesen so etwas wie Bestände (stock)—Informationen fehlen. Darum haben wir vom Innenministerium vorgeschlagen, diesen Mangel durch die Erstellung von Bilanzen und einer Verwaltungs-

kostenrechnung (Erfolgsrechnung) ergänzend auszugleichen. Dabei geht es nicht um die Einführung eines Systems, sondern um den praktischen Nutzen. Es handelt sich lediglich um eine Ergänzung der Abschlussdokumente, die sonst unvollständig wären, da das System auf Bargeld-Basis beruht. . . . Es ist nicht wahr, dass das öffentliche Rechnungswesen in Japan hinter der Zeit zurückgeblieben ist. Man muss den praktischen Nutzen prüfen, den das private Rechnungswesen im öffentlichen Bereich haben kann, für die Rechenschaftslegung gegenüber dem Bürger.”

5) Die Aufgabe der öffentlichen Verwaltung und des Rechnungswesens

Aufgabe eines neuen kommunalen Rechnungswesens sollte sein, den Ressourcenverbrauch zu ermitteln und einen Überblick über die Finanzlage der Kommune zu geben, um so der Ökonomisierung der öffentlichen Verwaltung den Weg zu bereiten. Aber die Orientierung des Innenministeriums geht immer noch nicht in diese Richtung. Sie stellt lediglich einige Aufgaben für die öffentlichen Verwaltung und des Rechnungswesens auf.

5. 1. Die Einrichtungen einer Finanzbasis für die Weiterentwicklung der kommunalen Selbstverwaltung

5. 2. Anstrengungen für eine Gesundung der Finanzlage

Um die örtliche finanzielle Lage zu verbessern, die sich in einem äußerst ernsten Zustand befindet, ist es notwendig, Anstrengungen zu unternehmen, die Einnahmen aus lokalen Einnahmequellen, z. B. lokalen Steuern, zu erhöhen. Gleichzeitig muss man die Diskrepanz zwischen Einnahmen und Ausgaben verringern und die Abhängigkeit von Krediten reduzieren, indem man Administration und Finanzen auf nationaler und lokaler Ebene schlanker und effizienter macht.

5. 2. 1. Die Forcierung der administrativen Reform

Die Anstrengungen in Richtung einer administrativen Reform schreiten, wie wir gesehen haben, voran; und es ist nötig, eine umfassende administrative Reform weiter zu forcieren und bei Ausgaben auf Grundlage umfassender Revisionen Beschränkungen bzw. Prioritäten zu setzen.

- (1) Verschlankung des Personal-Managements und der Gehälter
- (2) Vereinfachung und höhere Effizienz in Aufbau und Struktur
- (3) Revision von Projekten; Förderung der Kommission des Privatsektors, usw.; Anwendung der Methode “öffentlich gegründet-privat verwaltet”; die Förderung des outsourcings verschiedener Bereiche; Anwendung des Systems der Ernennung von Managern für öffentliche Einrichtungen; Anwendung der PFI (Private Finanzielle Initiative); usw.

(Die Private Finanzielle Initiative (PFI) ist eine Methode, bei welcher der Privatsektor den Aufbau der sozialen Infrastruktur und die Bereitstellung öffentlicher Dienstleistungen übernimmt, die vorher in den

Händen der nationalen oder lokalen Verwaltung lagen; d.h., vom Entwurf über den Aufbau bis zur
Betreibung, wobei die Gelder und das know-how des privaten Sektors genutzt werden.)

5. 2. 2. Verbesserung der Transparenz

Um der gestiegenen Entscheidungskraft und Selbstverantwortung der lokalen Admini-
strationen gerecht zu werden, die im Ergebnis der fortschreitenden Dezentralisierung
entstanden sind, müssen die lokalen Administrationen Fairness in den Verwaltungsabläufen
und stärkere Transparenz garantieren sowie ihrer Verantwortung gerecht werden.

- (1) Erstellung und Veröffentlichung von Bilanz und Verwaltungskostenrechnung
- (2) Weitergehende Offenlegung administrativer Informationen, Zugänglichmachen der Infor-
mationen für die Bevölkerung
- (3) Einführung eines Systems der öffentlichen Stellungnahme

(Ministry of Internal Affairs and Communications: White Paper on Local Public Finance, 2004, S.36)

6) Schlußwort

Das Ministerium formuliert keine grundlegende Reform des öffentlichen Rechnungswesens,
sondern nur eine Verbesserung der Transparenz. Auf dieses Wort werde ich achten. Mein
besonderes Interesse galt dem Pilotprojekt Hauptstadt—Tokio, dem Versuch, die doppelte
Buchführung im gesamten Kommunalhaushalt als alleiniges Buchführungssystem einzuführen.
Am 29. Aug. 2005 wurde Tokio Public Sektor Accounting Standard veröffentlicht. Dadurch
wurde das öffentliche Rechnungswesen auf der Grundlage von Doppik und Accrual Basis
Accounting *erstmals in Japan* geregelt. Das beinhaltet die Vereinheitlichung und feste
Verbindung der Drei—Komponenten—Rechnung (Bilanz, Verwaltungskostenrechnung und
Cash Flow Rechnung). Ab April 2006 wird das System in Tokio eingeführt. Das ist die
neueste Information über das öffentliche Rechnungswesen in Japan.

Ich bin davon fest überzeugt, dass die Doppik in der nächsten Zukunft die Kameralistik in der
öffentlichen Verwaltung ablösen wird.

本稿は、2005年9月、ドイツ・アイヒシュテットにあるカトリック大学で開催された第3回ドイツ・
日本経済史学会でおこなった研究報告『Über die Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Japan
im Zusammenhang mit der Einbeziehung der Bilanz』(『日本における公会計改革について—貸借対
照表の導入に関連して』)の要約である。