

erfolgsabhängigen Vergütungsbestandteile dar. Um der Interessensangleichung zwischen Vorstand und Aktionären Rechnung zu tragen und den Aspekt der Nachhaltigkeit in der Vergütungssystematik zu verankern, könnte zukünftig verstärkt auf echte Aktienbeteiligungen im Rahmen der variablen Vergütung in Kombination mit Share Ownership Guidelines (verpflichtende zusätzliche Aktienbeteiligungen) zurückgegriffen werden.

3. Altersversorgungsregelungen kritisch hinterfragen und offenlegen

Ein aufgrund der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten per se komplexes Vergütungselement stellt die Altersversorgung dar. Gleichzeitig ist es unabdingbar, die damit verbundenen Aufwendungen individualisiert offenzulegen. Im Vergütungsbericht wird z.B. auf verschiedene Modalitäten der Ausgestaltung und Auszahlung solcher Zusagen hingewiesen. Diese können als Einmalzahlung, in Jahresraten oder als Rente erfolgen. Einmalzahlungen, die signifikante Liquiditätsabflüsse bewirken können und aufgrund des aktuellen Niedrigzinsniveaus attraktiv sind, gilt es unter dem Aspekt der Nachhaltigkeit kritisch zu hinterfragen. Um diese wichtige Information mit den Stakeholdern zu teilen, ist es daher umso wichtiger, diese individualisiert und standardisiert im Geschäftsbericht zu veröffentlichen.

4. Mehr Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Aktionären

Die Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Investoren wird zunehmend akzeptiert und schafft einen Mehrwert. Derzeitige Kommunikationsstrukturen im Kontext der Vergütungspolitik scheinen jedoch dem Informationsbedürfnis der Anteilseigner nicht vollends gerecht zu werden. Als angemessener Rahmen

für eine gezielte wechselseitige Kommunikation könnte eine Beteiligung des Aufsichtsrats an Roadshows, Investorentreffen und Telefonkonferenzen empfohlen werden. In diesem Rahmen kann auch ein Überdenken bestehender Vergütungssysteme und deren Überarbeitung kommuniziert werden. Der Aufsichtsrat wird dadurch zunehmend aktiviert, Investoren innerhalb seines Verantwortungsbereichs zu informieren.¹¹

5. Aufsichtsratsvergütung im Zuge der Professionalisierung

Die gestiegene Komplexität der Tätigkeiten, der erhöhte Zeitaufwand sowie die Haftung und Verantwortung der Aufsichtsratsmitglieder führt zu einer fortschreitenden Professionalisierung des Aufsichtsrats. Die gestiegenen Anforderungen werden sich zukünftig wohl vermehrt in einer steigenden Vergütung widerspiegeln. Darüber hinaus bleibt abzuwarten, wie sich die erhöhte Nachfrage nach Experten für die Aufsichtsratsarbeit auf die Dynamik der Vergütung auswirken wird. Der sich abzeichnende Trend einer Abkehr von kurzfristigen variablen Vergütungssystemen ist im Interesse einer Vermeidung von Interessenskonflikten und zur Wahrung der Unabhängigkeit zu begrüßen. Um die Tätigkeiten des Aufsichtsrats dennoch langfristig am Unternehmenserfolg auszurichten, könnte eine angemessene Aktienbeteiligung, vergleichbar mit den Share Ownership Guidelines beim Vorstand, angedacht werden.

Redaktioneller Hinweis:

Zur Analyse von Trends und zu Impulsen für künftige Entwicklungen vgl. Böcking/Wallek/Weßels, DK 2011 S. 269.

11 Siehe dazu Vorschläge aus der Plenarsitzung der Regierungskommission Deutscher Corporate Governance Kodex (DCGK) vom 13.10.2016 zu DCGK Tz. 5.2.

METATAGS: zeitschrift_DK; ressort_BB; doctype_auc; SiriusID_1223280; RawID_0

Rechnungslegung
»DK1219688

Dr. Bernadette Weyland, Wiesbaden / Dr. Karsten Nowak, Darmstadt

EPSAS Update: EPSAS als Chance für eine Harmonisierung der Rechnungslegung in Deutschland und in Europa

Dr. Bernadette Weyland ist Staatssekretärin im Hessischen Ministerium der Finanzen in Wiesbaden; **Dr. Karsten Nowak** ist Direktor beim Hessischen Rechnungshof in Darmstadt.
Kontakt: autor@der-konzern.de

- I. Einleitung
- II. Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland
 - 1. Meilensteine
 - 2. Doppik vs. Kameralistik
 - 3. Heterogenität in der deutschen öffentlichen Rechnungslegung
- III. Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa
 - 1. Meilensteine
 - 2. Doppik als überlegenes Rechnungslegungssystem

- 3. Harmonisierungserfordernis
- 4. Notwendigkeit einer „eigenen“ EPSAS Governance
- 5. Schnittstelle zwischen Rechnungslegung und Statistik
- IV. Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS
 - 1. IPSAS als geeigneter Bezugsrahmen?
 - 2. Anforderungen an ein EPSAS Framework
- V. Fazit

I. Einleitung
 Mit dem „Call for proposals“ der EU-Kommission (21040/2014/003) hat Eurostat im Dezember 2014 um die Einreichung von Vorschlägen zu vorbereitenden Arbeiten zur Modernisierung der öffentlichen Rechnungssysteme auf doppischer Basis aufgefordert. Das Land Hessen hat sich im März 2015 auf diese Aufforderung mit einem Projektvorschlag

beworben, der eine „Studie zur Umstellung eines doppischen Rechnungswesens auf einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards am Beispiel des Bundeslandes Hessen“ zum Gegenstand hat.

Der „Call for proposals der EU-Kommission (21040/2014/003)“ gehört zu den flankierenden Maßnahmen, mit denen Eurostat als Statistikbehörde der EU-Kommission Bemühungen der Mitgliedstaaten zur Reformierung ihres Rechnungswesens auf dem Weg zu einem neuen Rechnungslegungsstandard auf doppischer Basis unterstützt. Ausgangspunkt der aktuellen Überlegungen zur Entwicklung und Einführung von EPSAS als neuem einheitlichen europäischen Rechnungslegungsstandard (European Public Sector Accounting Standards [EPSAS]) ist hierbei der Prüfauftrag nach Art. 16 Abs. 3 RL 2011/85/EU vom 08.11.2011, der von der EU-Kommission eine Bewertung der Frage verlangt hat, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (International Public Sector Accounting Standards [IPSAS]) für die Mitgliedstaaten geeignet sind. Der auf den Prüfauftrag folgende Bericht der EU-Kommission vom 06.03.2013 (COM(2013) 114 [final]) hat sich anstelle einer Übernahme bestehender IPSAS für die Entwicklung eigenständiger, zieladäquater EPSAS ausgesprochen. Vor diesem Hintergrund ist Eurostat derzeit mit vorbereitenden Arbeiten für ein Gesetzgebungsverfahren auf EU-Ebene befasst.

Das Land Hessen misst Transparenz und Vergleichbarkeit auch im Rahmen der Rechnungslegung der öffentlichen Hand einen hohen Stellenwert bei. Bereits Mitte der 1990er Jahre hat es einen Modernisierungsprozess innerhalb der Landesverwaltung eingeleitet, der mit einem Paradigmenwechsel in der Haushaltswirtschaft und der Umstellung des Rechnungswesens einhergegangen ist. Hessen stellt seit der Eröffnungsbilanzierung zum 01.01.2009 jährlich einen Geschäftsbericht mit einem konsolidierten Abschluss auf Landesebene vor, der von unabhängigen Wirtschaftsprüfern im Auftrag des Hessischen Rechnungshofs geprüft worden ist.¹

Die aktive Begleitung des auf europäischer Ebene angestoßenen Reformprozesses zur Entwicklung von EPSAS und zur Einführung eines doppischen Rechnungssystems in den EU-Ländern gehört daher zu den erklärten Zielen der hessischen Landesregierung.² Gemeinsam mit der EU-Kommission setzt sich das Land für Offenheit und Ehrlichkeit bei der Verwendung von Staatsvermögen und der Darlegung von Schuldenständen ein – gerade auch mit Blick auf die Verantwortung gegenüber nachfolgenden Generationen.

Die nachfolgenden Ausführungen geben einen Überblick zur Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland und Europa, zum erkannten Harmonisierungsbedarf auf nationaler und internationaler Ebene sowie zu aktuellen Überlegungen hinsichtlich der Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS. Im Fazit folgen Positionierung und konkrete Empfehlungen für die nächsten Schritte.

1 Die Geschäftsberichte des Landes Hessen zur Eröffnungsbilanz und den Folgeabschlüssen stehen im Internet unter der Adresse www.bilanz.hessen.de zum Download zur Verfügung.

2 Vgl. Koalitionsvertrag zwischen der CDU Hessen und Bündnis 90/Die Grünen Hessen für die 19. Wahlperiode des Hessischen Landtags 2014–2019, Zeilen 297 ff.

II. Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland

1. Meilensteine

Der erste wesentliche Meilenstein bei der Reform der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland³ war das Haushaltsrechts-Fortentwicklungsgesetz, das zum 01.01.1998 in Kraft getreten war.⁴ Mit diesem Gesetz wurde damals der § 33a a.F. in das Haushaltsgrundsätze-gesetz eingefügt, der es Bund und Ländern ermöglichte, zusätzlich zur Kameralistik „nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung in sinngemäßer Anwendung der Vorschriften des HGB“ Rechnung zu legen. Die Kameralistik blieb also der führende Rechenstil und die Doppik konnte nur ergänzend und zusätzlich angewendet werden. Aus dieser Rechtslage ergab sich für die Doppik-Anwender ein Parallelbetrieb zweier Systeme, der nur mit deutlichem Mehraufwand dargestellt werden konnte.⁵

Im Jahr 2003 wurde auf der Innenministerkonferenz beschlossen, dass das Rechnungswesen der Kommunen auf eine ressourcenorientierte Darstellung (also die Doppik) umgestellt und eine Outputsteuerung der Kommunalverwaltungen ermöglicht werden soll.⁶

Erst seit dem am 01.01.2010 in Kraft getretenen Haushaltsgrundsätzemodernisierungsgesetz kann die Haushaltswirtschaft auf Bundes- bzw. Landesebene entweder kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung gestaltet werden.⁷

§ 1a Abs. 1 Satz 1 HGrG führt nunmehr aus, dass „die Haushaltswirtschaft [...] in ihrem Rechnungswesen im Rahmen der folgenden Vorschriften kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung nach § 7a (staatliche Doppik) gestaltet werden“ kann. Der Begriff der „staatlichen Doppik“ wird in § 7a Abs. 1 Satz 1 HGrG wie folgt definiert: „Die staatliche Doppik folgt den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts Erster und Zweiter Unterabschnitt des Dritten Buches HGB und den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung.“⁸ Der Verweis auf die GoB und das HGB wird durch § 7a Abs. 2 Satz 1 HGrG konkretisiert: „Konkretisierungen, insb. die Ausübung der handelsrechtlichen Wahlrechte, und von Abs. 1 abweichende Regelungen, die aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind, werden von Bund und Ländern in dem Gremium nach § 49a Abs. 1 erarbeitet.“⁹

Der Haushaltsgesetzgeber verdeutlicht hiermit, dass grds. die GoB und das HGB für die öffentliche Rechnungslegung

3 In dieser sowie in nachfolgenden Fn. wird ausnahmsweise die Kurzzitierweise verwendet, das ausführliche Literaturverzeichnis der Kurzzitiernachweise ist unter XQ1221460 abzurufen. Vgl. zur Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland: Budäus, Die Verwaltung, Bd. 39/2006, S. 187 ff.; ders., 2007, S. 45–67; Budäus/Behm/Adam, Verwaltung und Management 2004 S. 228; Bolsenkötter/Poullie/Vogelpoth, in: Bolsenkötter (Hrsg.), Die Zukunft des öffentlichen Rechnungswesens, 2007, S. 281 ff.; Bräunig, 2013, S. 59–70; Eibelshäuser/Eckes, 2011; Engels/Eibelshäuser, 2010; Finger, 2007, S. 93–100; Lüder, 2006, S. 641–648; Müller-Marqués Berger/Heiling/Braun, 2013, S. 83–104.

4 Vgl. BGBl. I 1998 S. 3251, BT-Drucks. 13/8293.

5 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015a, Rn. 1.

6 Vgl. Innenministerkonferenz, 2003.

7 Vgl. BGBl. I 2010 S. 2589, BT-Drucks. 16/12060.

8 Streng genommen hätte der Haushaltsgesetzgeber den § 315a HGB aus dem Verweis ausklammern müssen. Es ist weder gewollt noch zielführend, dass kapitalmarktorientierte Gebietskörperschaften ihren Konzernabschluss nach den IFRS aufstellen.

9 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015a, Rn. 2.

relevant sind.¹⁰ Wahlrechte dürfen durch das Standardisierungs-gremium konkretisiert, also eingeschränkt, werden und von den GoB und dem HGB abweichende Regelungen dürfen vom Standardisierungsgremium erlassen werden, wenn diese aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft erforderlich sind.

Die Gesetzeslogik verdeutlicht auch, dass der Haushalts-gesetzgeber das streng objektivierte HGB insb. hinsichtlich einer einheitlichen Ausübung von Wahlrechten weiter objektivieren will. Der Haushaltsgesetzgeber sieht demnach in einer strengen Objektivierung ein grundlegendes Prinzip öffentlicher Rechnungslegung.¹¹

2. Doppik vs. Kameralistik

Die Rechenstile Doppik und Kameralistik lassen sich bis in das 15. Jahrhundert zurückverfolgen. Die Doppik wurde erstmals in dem Werk des italienischen Mathematikers *Luca Pacioli* „Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalitia“ dokumentiert. Im gleichen Zeitfenster haben *Osse* und *Obrecht* den einfachen kameralen Rechenstil entwickelt, der im Verlauf der Zeit um die Sollverrechnung und das Sachbuch ergänzt wurde und sich ab 1910 zur Betriebskameralistik weiterentwickelt hatte. Die Diskussion über die Vorteilhaftigkeit des einen oder des anderen Rechenstils wird mittlerweile seit gut hundert Jahren geführt. So bspw. im Jahr 1914 im königlich-bayerischen Staatsministerium des Innern. Seit ca. 1980 wird diese Diskussion wieder intensiv aufgegriffen, da sie aufgrund der steigenden Staatsverschuldung zunehmend an Bedeutung gewinnt.¹²

Aus Sicht der Wissenschaft und auch aus Sicht von großen Teilen der Anwendungspraxis gilt mittlerweile die Doppik als der überlegene Rechenstil auch für die Gebietskörperschaften.¹³ Die Projektgruppe zur Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens (MHR) des Bundes kommt in ihrem Abschlussbericht zu dem Ergebnis, dass für eine umfassende Vermögensrechnung „*zudem eine Finanzbuchhaltung unverzichtbar [ist], da neben den Vermögenskonten auch einzelne Aufwands- und Ertragskonten gebucht werden müssen, um z.B. Zu- und Abschreibungen der Vermögensgegenstände zu erfassen. Die Finanzbuchhaltung dient dazu, alle Geschäftsvorfälle nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auf Konten zu erfassen und zu dokumentieren.*“¹⁴ Diese Aussage lässt erkennen, dass sich im BMF die Erkenntnis durchzusetzen scheint, dass die Doppik für eine umfassende Haushaltsdarstellung, insb. der Dimensionen der Vermögens-, Finanz- und Ertragsrechnung, das geeignetere Werkzeug ist.

In gleicher Weise äußert sich die Expertenkommission in ihrem Bericht zur „Stärkung von Investitionen in Deutschland“, den sie im Auftrag des Bundesministers für Wirtschaft und Energie erstellt hat. Konkret empfiehlt sie die „*Prüfung der Einrichtung einer haushaltsrechtlichen Verpflichtung zu öffentlichen Investitionen in einer Höhe, die zumindest*

die Abschreibungen auf das Vermögen der öffentlichen Hand kompensiert. Eine solche Haushaltsregel erfordert die Erfassung von Vermögen und Abschreibungen, was wiederum die Einführung einer doppelten Buchführung (Doppik) voraussetzt. Ein Großteil der Kommunen hat die Doppik bereits eingeführt. Der Bund und viele Länder haben dies bisher noch nicht getan, sollten die Doppik jedoch zügig einführen.“¹⁵

In der wissenschaftlichen Diskussion werden insb. die folgenden Argumente für die Überlegenheit der Doppik angeführt:

- 1. Parlamentarische Informations- und Kontrollrechte:** Die Doppik liefert ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gebietskörperschaft. Sie informiert das Parlament damit vollständig. Bei der Kameralistik ist die Information auf die Finanzlage beschränkt. Auch die erweiterte Kameralistik informiert nur über Vermögens- und Finanzlage; dies allerdings nur mithilfe fehleranfälliger Nebenrechnungen.¹⁶
- 2. Transparenz:** Die Doppik erhöht durch die Periodisierung und die Abbildung bereits heute eingegangener, aber erst zukünftig belastender Verpflichtungen die Transparenz und verbessert damit die Entscheidungsgrundlage. „*Transparenz ist eine elementare Voraussetzung für wirtschaftliches und sparsames Handeln.*“¹⁷
- 3. Generationengerechtigkeit:** In einem doppischen Buchführungssystem werden periodisierte Größen verwendet. Ziel ist es, Aufwand und Ertrag in den Perioden auszuweisen, zu denen sie wirtschaftlich zugehörig sind. Die Doppik fördert das Postulat der Generationengerechtigkeit!¹⁸
- 4. Vermögen und Ressourcenverbrauch:** Das Vermögen wird in der Bilanz vollständig ausgewiesen. Damit wird der Ressourcenverbrauch pro Periode messbar: „*Mit der Ergebnisrechnung und der Vermögensrechnung stehen nachvollziehbare Daten sowohl über Ressourcenverbrauch (Aufwand) als auch Ressourcenaufkommen (Ertrag) zur Gegenüberstellung zur Verfügung.*“¹⁹
- 5. Vollständiger Ausweis der Verbindlichkeiten:** Auch die Verbindlichkeiten und Rückstellungen werden in der Vermögensrechnung vollständig gezeigt. Implizite Verschuldung wird damit sichtbar.
- 6. Konsolidierungsmöglichkeit:** Viele Gebietskörperschaften verlagern bestimmte Aufgaben in öffentliche Unternehmen in privater Rechtsform. Diese bilanzieren nach HGB und GoB. Eine Konsolidierung der ausgelagerten Einheiten mit dem Kernhaushalt ist nur möglich, wenn der Kernhaushalt ebenfalls nach doppischen Grundsätzen bucht.
- 7. Vermögens- und Liquiditätsmanagement:** Mit der Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung) stellt die

10 Vgl. zur Bedeutung der GoB in der öffentlichen Rechnungslegung Wüstemann/Wüstemann, 2013, S. 579–596; Eibelshäuser, 2006, S. 618–624 und Arbeitskreis „Integrierte Verbundrechnung“ (IVR), 2005, S. 887–890. „Auf allseitige Zustimmung sollte dabei auch die enge Orientierung der Rechnungslegung und Bilanzierung an den Vorgaben des HGB und den Grundsätzen für ordnungsmäßige Buchhaltung und Bilanzierung (GoB) stoßen. Kaufmann, 2013, S. 187.

11 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015b, Rn. 61.

12 Vgl. exemplarisch Eibelshäuser/Nowak, 2012; Bräunig, 2010, S. 9–12.

13 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015a, Rn. 23–40; Nowak/Banspach/Schmitz, 2014, 25–35. Vgl. exemplarisch kritisch zur Kameralistik Berens, 2008, S. 109–111; Freudenberg, 1994, S. 404–411. Vgl. zur Verwaltungskameralistik Kußmaul/Henkes, 2005, S. 91–98.

14 BMF, 2013 S. 3.

15 Expertenkommission, 2015, S. 6. Vgl. auch die Empfehlung des Gutachterausschusses Finanzmanagement der KGSt, der sich für die „Periodenrechnung als zukünftigen, einheitlichen Rechnungslegungsstandard“ ausspricht. KGSt, 2016, S. 9.

16 Vgl. Nowak, 2013, S. 368–369. Vgl. zur Eignung der Doppik für Steuerzwecke Steger, 2013, S. 1.

17 Eibelshäuser, 2008, S. 7. Vgl. auch Budäus/Hilgers/Raupach, 2014a, S. 226–233, die die Transparenz öffentlicher Ressourcensteuerung als Demokratiegebot verstehen. Vgl. auch Budäus/Junkerheinrich/Gnädinger, 2009, S. 66–71 und Vogelpoth, 2003, S. 275–293.

18 Vgl. zur generationengerechten Haushaltswirtschaft Fischer/Gnädinger, 2009, S. 283–292. Vgl. zu den weiterführenden Aspekten einer Nachhaltigkeitssatzung mit den Instrumenten Generationenbeitrag und Bürgerdividende Keilmann/Burth/Gnädinger, 2016a, S. 419–442 und Keilmann/Gnädinger/Burth, 2015, S. 14 f.

19 Kaufmann, 2013, S. 187–188.

Doppik ein ganzheitliches Instrument zum Liquiditätsmanagement zur Verfügung. Die Kameralistik stellt die Liquiditätslage einer Gebietskörperschaft ebenfalls sehr gut dar. Die umfassenden kameralen Informationen zur Liquidität können mit der doppischen Finanzrechnung relativ unproblematisch harmonisiert werden. Die kameralen Rechnung und die doppische Finanzrechnung lassen sich bei adäquater Ausgestaltung ineinander überführen.

8. **Fortschreibung der Haushaltsdefizite:** In der Doppik werden die Jahresfehlbeträge mit dem Eigenkapital verrechnet. Werden mehrere Jahre hintereinander Fehlbeträge erwirtschaftet, werden diese im Eigenkapital fortgeschrieben. Die Entwicklung des Eigenkapitals stellt einen wesentlichen Indikator für die Generationengerechtigkeit dar. Nur wenn das Jahresergebnis mindestens null ist, sich das Eigenkapital also nicht weiter reduziert, liegt ein doppisch ausgeglichener Haushalt – und damit ein generationengerechter Haushalt – vor.²⁰
9. **Ganzheitliches System:** Die doppelte Buchführung in Konten stellt ein ganzheitliches Buchungssystem dar, dass die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage buchungslogisch zusammenhängend ermittelt und darstellt. Nebenrechnungen, die häufig fehleranfällig sind, sind nicht erforderlich.
10. **Vermeidung von Fiskalillusion:** In der Doppik werden wirtschaftliche Sachverhalte sehr realitäts- und zeitnah im Buchungsstoff abgebildet.²¹ So werden bspw. noch nicht realisierte Verluste aus z.B. Fremdwährungsgeschäften im Entstehungszeitpunkt ausgewiesen. Die Kameralistik zeigt die Minderung des Vermögenswertes erst im Realisationszeitpunkt. Vom Entstehungs- bis zum Realisationszeitpunkt führt die kameralen Rechnungslegung zur Fiskalillusion, da die tatsächlichen Verhältnisse nicht abgebildet werden.

3. Heterogenität in der deutschen öffentlichen Rechnungslegung

Die öffentliche Rechnungslegung weist bei den deutschen Gebietskörperschaften ein sehr heterogenes Bild auf. Die Rechenstile reichen von der Doppik über die erweiterte Kameralistik bis hin zur „einfachen“ Kameralistik.²² Und auch innerhalb der Doppik gibt es Unterschiede: Die Freie und Hansestadt Hamburg und das Land Hessen wenden die Vorschriften des HGrG an und legen dementsprechend nach dem HGB, den GoB und den Standards staatlicher Doppik Rechnung.²³ So

hat die Freie und Hansestadt Hamburg am 15.08.2006 eine Eröffnungsbilanz auf den 01.01.2006 vorgelegt; Hessen hat im November 2009 als erstes Flächenland einen Gesamtabschluss auf den 01.01.2009 vorgestellt.²⁴ Auf der kommunalen Ebene kommen das HGrG und damit auch die Standards staatlicher Doppik nicht zur Anwendung. Hier gelten die in den jeweiligen Haushaltsgemeindeordnungen der Länder definierten doppischen Rechnungslegungsvorschriften, die sich untereinander deutlich unterscheiden.²⁵

Der Bund praktiziert erweiterte Kameralistik. Von den Bundesländern erstellen Hamburg und Hessen einen doppischen Gesamtabschluss, Bremen einen Jahresabschluss (ohne Bremerhaven). Nordrhein-Westfalen beabsichtigt, zukünftig einen doppischen Jahresabschluss aufzustellen. Alle anderen Länder legen (noch) nach kameralen Grundsätzen Rechnung. Die Heterogenität bei den Rechnungslegungsdaten erschwert deren Vergleichbarkeit. Wünschenswert wäre es, wenn alle Gebietskörperschaften nach den gleichen Regeln Rechnung legen würden, um die Vergleichbarkeit der Daten sicherzustellen. So könnte eine einheitliche Anwendung der Standards staatlicher Doppik auf allen föderalen Ebenen – auch auf der kommunalen Ebene²⁶ – die gewünschte Vergleichbarkeit sicherstellen. Das gleiche Ziel kann auch durch die Einführung europaweit geltender einheitlicher Rechnungslegungsregeln (EPSAS) erreicht werden. So gesehen können etwaige EPSAS als Chance für eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland und Europa gesehen werden.²⁷

III. Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa

1. Meilensteine

Ausgangspunkt der aktuellen Reformbemühungen für eine einheitliche öffentliche Rechnungslegung in Europa war die Staatsschulden- und Finanzkrise.²⁸ Diese hatte dazu geführt, dass die EU-Kommission ein Bündel von fünf Verordnungen und einer Richtlinie – das sog. „Sixpack“ – erlassen hatte. Bei der Richtlinie handelt es sich um die RL EU 2011/85, die in Art. 16 vorschlägt, zu prüfen, ob die einheitliche Anwendung von den International Public Sector Accounting Standards zu einer Verbesserung der statistischen Daten innerhalb der EU beitragen könnte. Dieser Prüfauftrag wurde an das europäische Statistikamt Eurostat delegiert. In der Zeit vom 15.02.2012 bis zum 11.05.2012 führte Eurostat zu dieser Frage einen Konsultationsprozess durch, an dem sich alle Institutionen, Gremien und Bürger der EU beteiligen konnten. Der Konsultationsprozess wurde durch die Eurostat Task Force „IPSAS“ ergänzt, die vom 27.02.2012 bis zum 07.11.2012 eingesetzt war. Die Ergebnisse des Konsultationsprozesses und der Beratungen der Eurostat Task Force „IPSAS“ mündeten in den Abschlussbericht von Eurostat, der am 06.03.2013 veröffentlicht wurde.²⁹

20 Die Bedingung, dass das Jahresergebnis der Eigenkapitalveränderung entspricht, gilt nur dann nicht, wenn bestimmte Aufwendungen oder Erträge ergebnisneutral direkt mit dem Eigenkapital verrechnet werden. Denkbar wäre bspw. eine Verrechnung des Aufwands aus Zinssatzänderungen bei der Diskontierung von Pensionsrückstellungen. In diesem Fall werden das Jahresergebnis und die Eigenkapitalveränderung zu zwei selbstständigen Leistungsindikatoren.

21 Vgl. Steger, 2014, S. 510.

22 Vgl. auch zur „vertikalen“ und „horizontalen“ Heterogenität im öffentlichen Rechnungswesen Nowak/Keilmann, 2015, S. 426–427.

23 Vgl. grundlegend zur Rechnungslegung in Hessen Schäfer, 2013, S. 433–456; Worms/Tegeler, 2010, S. 542–553; Breidert, 2013, S. 71–80 und Lüder, 2013, S. 237–299. Vgl. zu ausgewählten Bilanzierungsfragen, wie z.B. der Bilanzierung von Steueransprüchen, Bott/Klier, 2014a, S. 80–92 und der Bilanzierung von Pensionsverpflichtungen Bott/Klier, 2014b, S. 501–515. Vgl. mit Überlegungen zur Reform der Hessischen Landeshaushaltsordnung Worms, 2013, S. 565–578. Vgl. zu den Standards staatlicher Doppik Häfner/Wissing/Quast, 2014, S. 183–269; Lickfett/Elterich, 2014, S. 393–414; Jell/Rüding, 2014, S. 161–191; Stöhr, 2014, S. 43–63 und Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015b, Rn. 1–105. Vgl. auch die Hinweise zu den Standards staatlicher Doppik der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2010.

24 Vgl. zur Konzernrechnungslegung öffentlicher Gebietskörperschaften Müller-Marqués Berger/Nowak, 2014, S. 31–53; Detemple/Marette, 2000, S. 271–288; Srocke, 2004.

25 Vgl. zur öffentlichen Rechnungslegung der Kommunen in Deutschland Mühlhamp/Glöckner, 2009; Kiaman/Wielenberg, 2010, S. 237–261. Vgl. zu den Kommunalstrukturen in Hessen Keilmann/Burth/Gnädinger, 2016b, S. 9–33.

26 Hierzu wäre ein entsprechender Beschluss der Innenministerkonferenz erforderlich.

27 Vgl. Nowak, 2013, S. 363–381.

28 Vgl. Lüder, 2002, S. 151–166; ders., 2003, S. 407–418; ders., 2004, S. 511–518; Lüder/Jones, 2003, S. 13–57; Haller/Blab, 2009, S. 441–465; Moxter, 2013, S. 301–309; Müller-Marqués Berger, 2014; Vogeltho, 2007, S. 263–270.

29 Vgl. zur Studie zur Eignung der IPSAS für die europäischen Mitgliedstaaten Radermacher, 2012, S. 585–589.

Im Wesentlichen lassen sich die Empfehlungen dieses Berichtes auf fünf Kernaussagen konzentrieren:

1. Eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung ist erforderlich.
2. Die Doppik ist das geeignete Rechnungslegungssystem für öffentliche Haushalte.
3. Es bedarf einer Schnittstelle zwischen den Rechnungslegungsdaten und den statistischen Daten.
4. Es sind „eigene“ europäische Rechnungslegungsvorschriften mit einer „eigenen“ Governance erforderlich und
5. die IPSAS können einen geeigneten Bezugsrahmen bei der Entwicklung von einheitlichen europäischen öffentlichen Rechnungslegungsvorschriften, den sog. EPSAS, darstellen.³⁰

Nach der Publikation des Eurostat-Abschlussberichts fand am 29. und 30.05.2013 ein Kongress der Europäischen Kommission zum Thema „EPSAS“ in Brüssel statt. Hier setzten sich namhafte Vertreter für eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung ein.³¹

Im Verlauf des Jahres 2013 setzte Eurostat zwei weitere Task Forces ein. Die Eurostat Task Force „EPSAS-Governance“ beriet vom 02.10.2013 bis zum 18.03.2015 die Anforderungen an die Governance-Struktur der EPSAS. Auch bei dieser Fragestellung führte Eurostat ergänzend einen Konsultationsprozess durch, der auf einem Eurostat-Entwurfspapier zur Governance basierte und allen Interessierten vom 25.11.2013 bis zum 17.02.2014 Gelegenheit zur Stellungnahme ermöglichte. Die Eurostat Task Force „EPSAS-Standards“ arbeitete seit dem 12.02.2014 an Fragestellungen zur Ausgestaltung etwaiger EPSAS-Rechnungslegungsstandards und diskutierte insb. die Notwendigkeit eines EPSAS Frameworks.

Seit dem 15.09.2015 hat Eurostat eine Working Group EPSAS eingerichtet, die sich aus Delegierten und Beobachtern aus allen EU-Mitgliedstaaten zusammensetzt. Deutsche Vertreter in dieser Working Group sind zwei Mitarbeiter des BMF und ein Mitarbeiter des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen als stimmberechtigte Delegierte sowie ein Mitarbeiter der Finanzbehörde der Freien und Hansestadt Hamburg, zwei Mitarbeiter des Bundesrechnungshofs und ein Mitarbeiter des Hessischen Rechnungshofs als eingeladene Beobachter. Ziel dieser Working Group ist es, die Vertreter der Mitgliedstaaten bereits frühzeitig in die Erarbeitung einer EPSAS-Rahmenverordnung oder EPSAS-Richtlinie einzubinden.

Da die Eurostat Working Group EPSAS zu groß ist, um konkrete Gestaltungsvorschläge zu erarbeiten, hat Eurostat zusätzlich vier EPSAS Working Cells gegründet. Die erste Working Cell beschäftigte sich mit dem Thema „First Time Implementation“. Die weiteren Cells beschäftigen sich mit der EPSAS Governance, den EPSAS Standards und dem EPSAS Due Process. Die Working Cells setzen sich aus wenigen ausgewiesenen Exper-

30 Vgl. zum EPSAS-Projekt von Eurostat ausführlich Radermacher, 2014, S. 485–503.

31 Van Rompuy wies auf die hohe Bedeutung verlässlicher, vergleichbarer statistischer Daten hin. Er nannte drei Gründe, warum eine harmonisierte öffentliche Rechnungslegung in Europa erforderlich sei: Erstens erfordere die wirtschafts- und finanzpolitische Integration eine stärkere Harmonisierung der öffentlichen Finanzstatistik. Zweitens hänge die Qualität von politischen Entscheidungen von der Qualität der Statistiken ab und drittens würden hierdurch Transparenz und demokratische Rechenschaftslegung verbessert. Šemeta betonte, „dass für EPSAS ein realistischer und detaillierter Fahrplan erforderlich sei, der die mittelfristigen Maßnahmen für die Einführung von EPSAS in den Mitgliedstaaten festlegt.“ Der Präsident des Europäischen Rechnungshofs Vítor Manuel da Silva Caldeira führte aus, dass EPSAS eine wesentliche Komponente sein könnten, um vollständigere, klarere und vergleichbarere Informationen über öffentliche Finanzen innerhalb der EU zur Verfügung zu stellen.

ten für die jeweilige Fragestellung zusammen. Die Working Cell „EPSAS Standards“ besteht bspw. aus einem Vertreter des IPSASB, einem Vertreter des Federal Public Service – Budget and Management Control aus Belgien, einem Vertreter des National Audit Office aus Finnland, einem Vertreter des Conseil de normalisation des comptes publics aus Frankreich, einem Vertreter des italienischen Finanzministeriums, einem Vertreter des BMF und einem Vertreter des Hessischen Rechnungshofs.

Am 01.10.2015 hat sich der Haushaltskontrollausschuss des Europäischen Parlaments im Rahmen eines Workshops mit dem Thema „EPSAS – European Public Sector Accounting Standards. How to achieve more reliable and transparent accounting systems: How to design EPSAS for a better implementation of the EU budget in the Member States?“ auseinandergesetzt.³²

Am 21.12.2015 hat Eurostat eine Empfehlung an die EU-Mitgliedstaaten gerichtet, bis zur fertigen Entwicklung der EPSAS in den nächsten fünf Jahren zunächst auf freiwilliger Basis die IPSAS anzuwenden. Diese Empfehlung ist allerdings kritisch zu sehen: Mit steigender Zahl an IPSAS-Anwendern in der EU reduziert sich die Chance, eine maßgeschneiderte EPSAS-Rechnungslegung entwickeln zu können, die den Besonderheiten des öffentlichen Sektors vollumfassend gerecht wird.³³ Abb. 1 auf S. 563 fasst die Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung seit der EU-Richtlinie 2011/85 zusammen und stellt auch wesentliche Reaktionen auf Bundesebene dar.³⁴

2. Doppik als überlegenes Rechnungslegungssystem

Die EU-Kommission spricht sich in ihrem Abschlussbericht klar für die Doppik aus: *„Die Periodenrechnung ist das einzige allgemein akzeptierte Informationssystem, das ein vollständiges und zuverlässiges Bild der Finanz- und Wirtschaftslage sowie der Leistungskraft des Sektors Staat in einem Land liefert; dabei werden sowohl die Forderungen und Verbindlichkeiten als auch die Einnahmen und Ausgaben einer Einheit vollständig erfasst, und zwar über den Bezugszeitraum der Rechnungslegung hinweg und zu dem Zeitpunkt, an dem diese abgeschlossen wird.“* Und noch konkreter: *„Die Periodenrechnung ist wirtschaftlich solider als die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip“.* Um *„gewisse Schönfärbereien zu vermeiden, die die Verbuchung nach dem Kassenprinzip zulässt“*, sei es erforderlich, *„die Periodenrechnung im öffentlichen Sektor anzuwenden“.* Außerdem dürfte die Periodenrechnung *„im öffentlichen Sektor die Effektivität und Effizienz der öffentlichen Verwaltung erhöhen und die Liquiditätssicherung erleichtern“.* Zudem liefere die Doppik *„die nötigen Informationen zuverlässig und zeitnah“*.³⁵

Die Aussagen der Europäischen Kommission dürfen durchaus als repräsentatives Meinungsbild innerhalb der Mitgliedstaaten der EU verstanden werden.

3. Harmonisierungserfordernis

Die EU-Kommission kommt in ihrem Abschlussbericht zum Ergebnis, dass eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa erforderlich sei. Dieses begründet sie wie folgt:

32 Vgl. Europäisches Parlament, 2015.

33 Vgl. Hessischer Rechnungshof, 2016, S. 115–116.

34 Vgl. zur Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa auch Burth, 2015, S. 98–101; Budäus/Burth/Hilgers, 2013, S. 289–295; Budäus/Hilgers/Raupach, 2014b, S. 153–156; Nowak/Keilmann, 2015, S. 422–426.

35 EU-Kommission, 2013a, S. 4 (alle Zitate).

Abb. 1: Meilensteine bei der Entwicklung etwaiger EPSAS

8.11.2011	●	EU-Richtlinie 2011/85
15.2.2012 – 11.5.2012	●	Konsultationsprozess zu den IPSAS
27.2.2012 – 7.11.2012	●	Eurostat Task Force „IPSAS“
19.12.2012	●	Studie Öffentliches Rechnungswesen in der EU von Ernst & Young
6.3.2013	●	Abschlussbericht Eurostat
29. und 30.5.2013	●	Konferenz der Europäischen Kommission in Brüssel
27.6.2013	●	Bundestagsbeschluss
2.10.2013 – 18.3.2015	●	Task Force „EPSAS Governance“
seit 11.10.2013	●	Task Force EPSAS des Kontaktausschusses der Obersten Rechnungskontrollbehörden der Europäischen Union
25.11.2013 – 17.2.2014	●	Konsultationsprozess zur EPSAS Governance
4.2.2014	●	Bericht des BMF an den Haushaltsausschuss
seit 12.2.2014	●	Task Force „EPSAS Standards“
13.2.2014	●	Bericht des BRH nach § 88 Abs. 2 BHO über EPSAS
14.2.2014	●	Bundesratsbeschluss 811/13
seit 15.4.2014	●	Staatssekretärsrunde EPSAS (vorgeschaltet: Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS (BLAK))
14.5.2014	●	Positionspapier der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder
1.8.2014	●	Kosten- und Nutzenstudie von PwC
5.3.2015	●	Erneuter Bundestagsbeschluss
3.6.2015	●	Verabschiedung des vom BLAK entwickelten Grundsatzpapiers durch die Staatssekretärsrunde EPSAS
seit 6.2015	●	Erste EPSAS „Cell“ zur Eröffnungsbilanzierung
15. – 16.9.2015	●	1. Sitzung der EPSAS Working-Group, Malta
1.10.2015	●	EPSAS-Workshop des Haushaltskontrollausschusses des Europäischen Parlaments
10.12.2015	●	Beratungsvertrag zwischen Eurostat und Ernst & Young wird geschlossen
seit 16.12.2015	●	Zweite EPSAS „Cell“ zu den Governance-Prinzipien
21.12.2015	●	Mitteilung der Eurostat Unit „Task Force EPSAS“ Sog. alternativer Ansatz: zunächst freiwillige IPSAS-Einführung (binnen 5 Jahren)
18.2.2016	●	Zweiter Bericht des BRH nach § 88 Abs. 2 BHO über EPSAS
seit 18.3.2016	●	Dritte EPSAS „Cell“ zu den Standards-Prinzipien
4.5.2016	●	Vorstellung Forschungsvorhaben fe 2/15 des BMF „Vergleich der IPSAS mit den Standards staatlicher Doppik“
7. – 8.7.2016	●	2. Sitzung der EPSAS Working-Group, Paris
15.7.2016	●	Beschluss der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder
22. – 23.11.2016	●	3. Sitzung der EPSAS Working-Group, Rom

Quelle: In Anlehnung an Hessischer Rechnungshof (2016), S. 114).

– Eine harmonisierte europäische öffentliche Rechnungslegung erhöht „die Transparenz, Rechenschaftspflicht und Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor und kann einer größeren Effizienz und Effektivität der Rechnungsprüfung in diesem Bereich dienen.“³⁶

36 EU-Kommission, 2013a, S. 4–5.

- „Die zur Erstellung der makroökonomischen Statistiken zum Sektor Staat und in Bezug auf Art. 338 AEUV benötigten statistischen Daten würden erheblich verbessert, wenn alle staatlichen Einheiten harmonisierte Rechnungslegungsnormen anwendeten.“³⁷
- Des Weiteren geht die EU-Kommission davon aus, dass harmonisierte „Vorgaben für die Rechnungsführung im öffentlichen Sektor [...] die Transparenz, Vergleichbarkeit und Kosteneffizienz fördern und die Grundlage für eine bessere Steuerung in diesem Bereich schaffen.“³⁸
- Vorteilhaft wäre es nach Ansicht der Kommission auch, die für die Finanzstatistiken benötigten Daten zu Schuldenstand und Defizit „i.V.m. einigen Anpassungen von ESGV-95-Konzepten [...] unmittelbar aus diesen Systemen“ ableiten zu können, was auch zu einer „Verkürzung der zur Meldung von Defizit und Schuldenstand benötigten Zeit“³⁹ führen würde.

Zudem würde nach Einschätzung der Europäischen Kommission eine „Harmonisierung einen Abbau und eine Reduzierung der Kosten herbeiführen [...], die auf mittlere bis längere Sicht die erwarteten Investitionen bei Weitem wettmachen.“⁴⁰ Die Heterogenität der öffentlichen Rechnungslegung in Europa wird von der Länderstudie von Ernst & Young aus dem Jahr 2012 erkennbar (vgl. Abb. 2 auf S. 564). Die Studie unterscheidet bei der Beurteilung der Rechnungslegung zwischen den vier staatlichen Sektoren Zentralstaat (bzw. Bund), Länder, Kommunen und Sozialversicherungen. Auf der Bundesebene wird deutlich, dass die EU-Mitgliedstaaten weitgehend doppisch buchen. Wenige Staaten verfolgten 2012 eine Kombination von doppischer und kameraler Buchführung; nur Deutschland und Irland buchen kameral. Die Landesebene ist im Europavergleich wenig repräsentativ, da viele Mitgliedstaaten über keine Landesebene verfügen. Die in Deutschland ausgewiesene Kombination von Doppik und Kameralistik liegt an den Ländern Hamburg, Hessen und Bremen, die doppisch Rechnung legen. Auf kommunaler Ebene und auf Ebene der Sozialversicherungsträger ist in Europa wiederum die Doppik vorherrschend. In Deutschland ist auf kommunaler Ebene die Doppik – allerdings in unterschiedlichen Ausprägungen – weitverbreitet. Es gibt allerdings auch noch Kommunen, die nicht doppisch buchen.⁴¹ Insgesamt fällt auf, dass Deutschland mit seinem öffentlichen Rechnungswesen noch sehr kameral ausgerichtet ist.

Das Ergebnis der Studie von Ernst & Young korrespondiert auch mit der sog. „Kosten-Nutzen-Studie“ von PwC. In dieser Studie hat PwC die o.g. vier Teilspektoren eines jedes Mitgliedstaates hinsichtlich ihrer Rechnungslegungsreife bewertet. Ein Reifegrad von 100% entspricht dabei einer sehr gut ausgebildeten Doppik. Für Deutschland ermittelt die Studie folgende Reifegrade: Bund 22%, Länder 29%, Kommunen 58% und Sozialversicherungen 42%.

4. Notwendigkeit einer „eigenen“ EPSAS Governance

Die Notwendigkeit der Entwicklung von einheitlichen europäischen öffentlichen Rechnungslegungsstandards EPSAS begründet die Kommission in ihrem Abschlussbericht vom 06.03.2013 u.a. damit, dass europäische Behörden bei der

37 EU-Kommission, 2013a, S. 6.

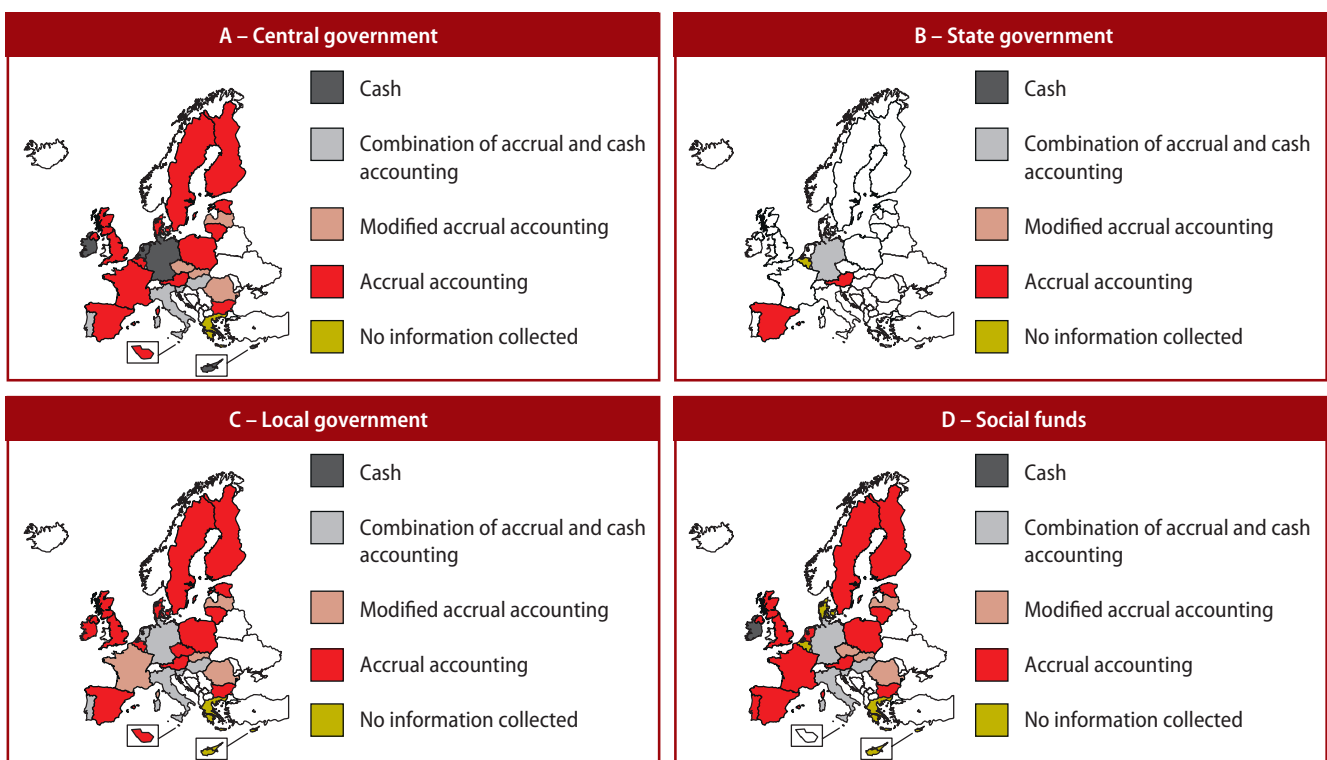
38 EU-Kommission, 2013a, S. 6.

39 EU-Kommission, 2013a, S. 6–7 (beide Zitate).

40 EU-Kommission, 2013a, S. 9.

41 Vgl. Burth, 2015, S. 99.

Abb. 2: Heterogenität der öffentlichen Rechnungslegung in Europa



Vgl. Ernst & Young: Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU member states, 2012, abrufbar unter: http://epp.eruostat.ec.europa.eu/portal/page/government_finance_statistics/documents/study_on_public_accounting_and_auditing_2012.pdf, Stand: 05.05.2014

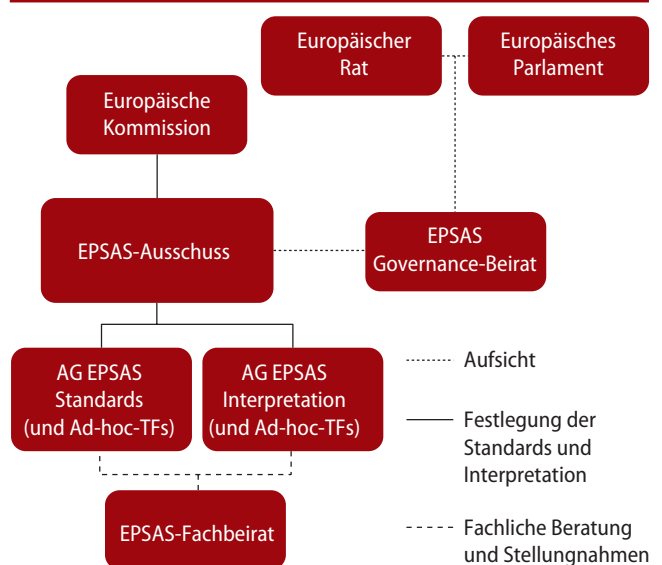
Quelle: Ernst & Young (2012)

Entwicklung von IPSAS nur eine schwache Möglichkeit der Einflussnahme hätten. Die Diskussion um die EPSAS Governance umfasst Standard- und Rechtsetzungsprozesse, Mitwirkungsrechte und den institutionellen Aufbau der Gremien, die ggf. zukünftig EPSAS verabschieden. Dass der EPSAS Governance eine besondere Bedeutung zukommt, lässt sich daran erkennen, dass die Kommission neben der Task Force Governance, die vom 02.10.2013 bis zum 18.03.2015 eingesetzt war, auch einen Konsultationsprozess vom 25.11.2013 bis zum 17.02.2014 zum Thema „Umsetzung europäischer Rechnungs-führungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den EU-Mitgliedstaaten – öffentliche Konsultation zu den Verwaltungsgrundsätzen und -strukturen künftiger EPSAS“ durchgeführt hat. Aktuell arbeitet eine sog. Working Cell an dem Thema „Governance“.

Grundlage des Konsultationsprozesses war ein Begleitpapier von Eurostat, in dem ein Vorschlag für eine mögliche Struktur für die EPSAS Governance unterbreitet wurde. Ein EPSAS-Ausschuss, der mit hochrangigen Vertretern der Mitgliedstaaten besetzt werden soll, steht im Mittelpunkt des Governance-Prozesses. Eurostat plant, dass der EPSAS-Ausschuss der Kommission unterstehen soll. Der Ausschuss soll von zwei Arbeitsgruppen unterstützt werden, die mit Sachverständigen z.B. nationaler öffentlicher Normsetzungsgremien und staatlicher Rechnungslegungsbehörden besetzt werden sollen. Die europäische Gesetzgebungsebene (Rat und Europäisches Parlament) würde die Entwicklung der EPSAS beobachtend und beratend begleiten; die EPSAS sollen über eine Rahmen-

gesetzgebung verabschiedet werden.⁴² Eurostat hatte folgende Grafik in der Anlage des Konsultationspapiers publiziert:

Abb. 3: Vorschlag der Europäischen Kommission zur EPSAS Governance



Quelle: in Anlehnung an EU-Kommission (2013b), S. 17, Anhang 2.

42 Vgl. EU-Kommission, 2013b. Vgl. auch Müller-Marqués Berger/Heiling, 2014, S. 147.

Hinsichtlich der Rechtssetzung ist es aus Sicht der Verfasser zwingend, dass die EPSAS, also sowohl das Framework als auch die Standards, im Rahmen eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens verabschiedet werden, um die demokratische Legitimation zu sichern. Nur „unter den Voraussetzungen, dass das EPSAS Framework

- mittels eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens verabschiedet wird,
- einen für Normsetzer und Anwender verbindlichen Charakter besitzt,
- Rechnungslegungszwecke und -grundsätze definiert und
- die EPSAS-Standards aus dem Framework abgeleitet werden sowie mit den in diesem festgelegten Rechnungslegungszwecken und -grundsätzen konsistent sein müssen,

(wäre) die Verabschiedung der Standards auch mittels delegiertem Rechtsakt ausreichend.“⁴³ Grds. „sollte Geschwindigkeit in der Normsetzung gegenüber den Legitimations- und Qualitätsanforderungen an die Standardsetzung kein vorrangiges Kriterium bei der Gestaltung der EPSAS“⁴⁴ sein.

5. Schnittstelle zwischen Rechnungslegung und Statistik

In ihrem Abschlussbericht vom 06.03.2013 führt die EU-Kommission aus, dass „es an Kohärenz zwischen den Primärdaten des öffentlichen Sektors und periodengerechten Daten nach dem ESVG 1995 fehlt“ und deshalb Eurostat „ein mit dem ESVG übereinstimmendes System harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze für alle Einheiten des Sektors Staat“ befürworte.⁴⁵ „Das Vorhandensein und die Qualität vergleichbarer, kohärenter, an der Periodenrechnung orientierter vorgelagerter Daten [...] sind Voraussetzungen für die hohe Qualität der Daten zu Schuldenstand und Defizit auf der an der Periodenrechnung orientierten makroökonomischen Ebene der Rechnungslegung.“⁴⁶ Außerdem haben „Fälle unangemessener Finanzberichterstattung einiger Mitgliedstaaten“ verdeutlicht, „dass das System der staatlichen Finanzstatistiken das Risiko der Übermittlung qualitativ minderwertiger Daten an Eurostat nicht in ausreichendem Maße mindert.“⁴⁷ Die EU-Kommission kommt zu dem Ergebnis, dass der „derzeit verfolgte Ansatz, nicht harmonisierte Daten der mikroökonomischen Rechnungslegung des öffentlichen Sektors für VÜD-Zwecke in Einklang zu bringen, [...] an seine Grenzen“ stößt.⁴⁸

Zur Verbesserung der finanzstatistischen Daten empfiehlt Eurostat eine harmonisierte europäische öffentliche Rechnungslegung:

- Diese fördere „die Transparenz, Rechenschaftspflicht und Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor und kann einer größeren Effizienz und Effektivität der Rechnungsprüfung in diesem Bereich dienen.“⁴⁹
- „Die zur Erstellung der makroökonomischen Statistiken zum Sektor Staat und in Bezug auf Art. 338 AEUV

benötigten statistischen Daten würden erheblich verbessert, wenn alle staatlichen Einheiten harmonisierte Rechnungslegungsnormen anwendeten.“⁵⁰

- Die EU-Kommission geht davon aus, dass harmonisierte „Vorgaben für die Rechnungsführung im öffentlichen Sektor [...] die Transparenz, Vergleichbarkeit und Kosteneffizienz fördern und die Grundlage für eine bessere Steuerung in diesem Bereich schaffen.“⁵¹
- Außerdem wäre es vorteilhaft, die für die Finanzstatistiken benötigten Daten zu Schuldenstand und Defizit „i.V.m. einigen Anpassungen von ESVG-95-Konzepten [...] unmittelbar aus diesen Systemen“ ableiten zu können.⁵²
- So könnte eine „Verkürzung der zur Meldung von Defizit und Schuldenstand benötigten Zeit“ erreicht werden.⁵³

Diese Positionierung wird insb. in Deutschland deutlich hinterfragt.⁵⁴ So kritisiert z.B. der Bundesrechnungshof in seinem Bericht nach § 88 Abs. 2 BHO, dass die Angemessenheit dieses Lösungsansatzes von der Kommission nicht dargelegt und alternative Lösungen nicht erkennbar untersucht wurden.⁵⁵ Auch bezüglich etwaiger Umstellungskosten weist er darauf hin, dass eine EPSAS-Einführung „zweifelsohne [...] ein Großprojekt mit erheblichen finanziellen Auswirkungen für die Haushalte von Bund, Ländern, Kommunen und Sozialversicherungen“⁵⁶ sei.⁵⁷ Hinsichtlich der von Eurostat angestrebten Verbesserung der statistischen Daten durch eine EPSAS-Einführung führt der Bundesrechnungshof aus, dass die von Deutschland gemeldeten Daten „den Anforderungen [...] bisher weitgehend gerecht [werden]. Somit ergäbe sich aus Sicht des Bundesrechnungshofes mit Blick auf die Datenqualität keine zwingende Notwendigkeit, EPSAS einzuführen.“⁵⁸ Allerdings bestünden „Probleme darin, dass die Daten aus verschiedenen Verwaltungsebenen mit unterschiedlichen Verfahren stammen und deshalb nicht immer konsistent und kohärent sind.“⁵⁹

Die Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder begrüßt im Positionspapier „Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards“ vom 14.05.2014 „die Absicht der Kommission, vollständige, zuverlässige und vergleichbare Haushaltsdaten über die tatsächliche wirtschaftliche Situation der öffentlichen Haushalte anzustreben.“ Allerdings führt die Präsidentenkonferenz zur Angemessenheit kritisch

50 EU-Kommission 2013a, S. 6.

51 EU-Kommission 2013a, S. 6.

52 EU-Kommission 2013a, S. 6–7. Mittlerweile gilt das „Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen“ (ESVG) i.d.F. ESVG 2010.

53 EU-Kommission 2013a, S. 7.

54 Vgl. exemplarisch die im Ergebnis kritischen Rechtsgutachten von Gröpl, 2014, S. 255–316 und Ohler, 2014. Vgl. auch KGSt, 2016, S. 5 f. Vgl. mit einer prägnanten Zusammenfassung der Kritik Oettinger, 2015, S. 65–70.

55 Vgl. Bundesrechnungshof, 2014, S. 7.

56 Bundesrechnungshof, 2014, S. 11.

57 Vgl. zu Kosten und Nutzen einer EPSAS-Einführung in der EU insb. die Studie von PwC, 2014. PwC schätzt die Einführungskosten von EPSAS in der gesamten EU auf knapp 6,9 Mrd. €, wovon allein 2,355 Mrd. € auf Deutschland entfielen. Vgl. auch Heintges/Schmitt, 2014, S. 337–358 und Nowak/Rantsch-Ostwald/Schmitz, 2015c, S. 18–19.

58 Bundesrechnungshof, 2014, S. 11.

59 Bundesrechnungshof, 2014, S. 11. So kritisierte auch das BVerfG, dass bei „der Analyse der [...] finanzwirtschaftlichen Daten [...] verschiedene methodische und andere Unzulänglichkeiten des Datenmaterials einzubeziehen und insb. zu berücksichtigen (sei), dass die verfügbaren Daten der Länder trotz einheitlicher Vorgaben inhomogen seien und – zumindest in Jahr 2002 – teils erhebliche Datenfehler aufwiesen.“ BVerfG vom 19.10.2006 – 2 BvF 3/03, RS0817639, zu A.II.2. d) aa), Rn. 58.

43 Vgl. Nowak/Keilmann et al., 2014, S. 126–127. Auch der Bundesrechnungshof spricht sich hierfür aus. Vgl. Bundesrechnungshof, 2014, S. 15. Vgl. auch Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2016.

44 Nowak/Keilmann et al., 2014, S. 126.

45 EU-Kommission 2013a, S. 3 (beide Zitate).

46 EU-Kommission 2013a, S. 6.

47 EU-Kommission 2013a, S. 5 (beide Zitate).

48 EU-Kommission 2013a, S. 6.

49 EU-Kommission 2013a, S. 4–5.

aus, „dass die Schlussfolgerung der Kommission, nur mit der Einführung einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards ließen sich die festgestellten Mängel abstellen, nicht belegt ist.“⁶⁰

Die Überlegungen der Europäischen Kommission zur Einführung von EPSAS wurden auch vom Bundestag und Bundesrat diskutiert. So äußerten sich in der Debatte der 250. Sitzung am 27.06.2013 unter TOP 37 die haushaltspolitischen Sprecher der Fraktionen. Norbert Barthle (CDU/CSU) fordert, „durch eine aktive Mitgestaltung der EPSAS darauf hinzuwirken, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Beachtung finden und die Einführung der bzw. Umstellung auf die neuen Standards mit möglichst geringem Aufwand erfolgen könnte.“⁶¹ Priska Hinz (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN) positioniert sich für die Doppik und die Einführung von EPSAS: „Es ist dringend erforderlich, dass die europäischen Regierungen ihre Finanzstabilität in Zukunft zweifelsfrei nachweisen können und in der Berichterstattung über die öffentlichen Finanzen deutlich mehr Stringenz und Transparenz erreichen. In allen Ländern der EU sollte zukünftig die sog. Periodenrechnung angewendet werden. [...] Eine Harmonisierung der Rechnungslegungsstandards innerhalb der EU bietet also erhebliche Vorteile. Derzeit bilden die International Public Sector Accounting Standards, kurz IPSAS, die einzige internationale anerkannte Zusammenstellung von Rechnungsführungsgrundsätzen für den öffentlichen Sektor. Die IPSAS sollten deshalb auch die Grundlage für die Entwicklung gemeinsamer europäischer Standards der sog. EPSAS sein. Darin sind sich die meisten Expertinnen und Experten einig.“⁶²

Der Deutsche Bundestag forderte die Bundesregierung im Wesentlichen „auf,

- sicherzustellen, dass die etwaige Einführung dieser Standards die Aufstellung, den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne der Gebietskörperschaften der Mitgliedstaaten nicht berührt,
- sicherzustellen, dass es zu keiner Schwächung der Kontrollmöglichkeiten des Deutschen Bundestags im Haushaltsvollzug kommt,
- durch aktive Mitgestaltung der EPSAS darauf hinzuwirken, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Beachtung finden und die Einführung der bzw. Umstellung auf die neuen Standards mit möglichst geringem Aufwand erfolgen könnte [...]“⁶³
- durch aktive Mitgestaltung daraufhinzuwirken, dass die in Deutschland relevanten Grundsätze der Objektivierung, Rechenschaft, Ordnungsmäßigkeit und Kontrolle Berücksichtigung finden und Wahlrechte und Ermes-

sensspielräume weitgehend ausgeschlossen werden, da nur auf diese Weise überhaupt vergleichbare Ergebnisse in der Rechnungslegung nationalstaatlich und in Europa erzielbar sind

- dafür Sorge zu tragen, dass die Deutschland bestehende Entscheidungsfreiheit bezüglich der kamerale und doppischen Systeme der Haushaltsplanung und -führung und Rechnungslegung bestehen bleibt.“⁶⁴

Der Deutsche Bundesrat fordert die Bundesregierung u.a. „auf,

- in jedem Fall sicherzustellen, dass die in Deutschland bestehenden Optionen der Haushaltswirtschaft und Rechnungslegung erhalten bleiben,
- daraufhinzuwirken, dass die etwaige Einführung einheitlicher europäischer Buchführungs- und Bilanzierungsstandards dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Budgethoheit der Länder Rechnung trägt und die Aufstellung, den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne der Länder nicht berührt,
- zu gewährleisten, dass es zu keiner Schwächung der Kontrollmöglichkeiten der Parlamente im Haushaltsvollzug kommt,
- daraufhinzuwirken, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Berücksichtigung finden, [...]
- Belastungen der Länder- und Kommunalhaushalte, die durch die etwaige Einführung einheitlicher europäischer Rechnungsführungsgrundsätze entstehen, finanziell auszugleichen, da diese im internationalen Bereich, für den die Bundesregierung die Verantwortung trägt, ausgelöst werden.“⁶⁵

Die in den oben aufgezeigten Diskussionen angeführten Argumente haben alle ihre Berechtigung. Unter Abwägung aller Aspekte vertreten die Verf. die Meinung, dass eine einheitliche europäische Rechnungslegung sowohl die Qualität der statistischen Daten erhöht und insb. die Vergleichbarkeit der Daten verbessern würde. Zudem hätte eine Einführung von EPSAS den Vorteil, dass auch die Heterogenität der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland ein Ende fände.

Die Aussage von Eurostat, dass „i.V.m. einigen Anpassungen von ESGV-95-Konzepten“ die Daten „unmittelbar aus diesen Systemen“ geliefert werden können, sollte weiter diskutiert werden. Vorstellbar wäre eine Art „Datawarehouse“, in dem alle doppischen Daten verwaltet werden und aus dem dann synchron sowohl die Finanzstatistik bedient als auch Rechnung gelegt werden kann.⁶⁶

IV. Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS

1. IPSAS als geeigneter Bezugsrahmen?

Für die Entwicklung eines Rechnungslegungssystems sind zunächst die Zwecke zu definieren, die mit der Rechnungslegung verfolgt werden sollen. Als Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung sind Rechenschaft, Generationengerechtigkeit, Nachhaltigkeit und Vergleichbarkeit zu nennen. Aus den Zwecken werden dann Rechnungslegungsprinzipien abgeleitet und danach folgen konkrete Rechnungslegungsnormen bzw. Standards.

60 Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2014.

60 Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2014.

61 Bundestag, 2013, Plenarprotokoll 17/250, Anl. 31.

62 Bundestag, 2013, Plenarprotokoll 17/250, Anl. 31.

63 Bundestag, 2013, Beschluss vom 27.06.2013 und die diesem Beschluss zugrunde liegende Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags, vgl. Haushaltsausschuss, BT-Drucks. 17/14148 S. 3. Die Forderung des Bundestags, dass die Haushaltsplanung nicht von etwaigen EPSAS in der Haushaltsrechnung berührt werden soll, wird in der Wissenschaft anders gesehen. So wird bspw. für die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens gefordert, „dass sich das Planungs- und das Kontrollsystem methodisch und konzeptionell sowohl bezogen auf den Rechnungsstil als auch hinsichtlich des Ansatzes und der Bewertung der Planungs- und Kontrollgrößen entsprechen müssen.“ Budäus/Hilgers/Raupach, 2014a, S. 225 „Sollte das Haushaltswesen perspektivisch weiterhin nicht in die EPSAS integriert werden, bleibt nur zu hoffen, dass die einzelnen Mitgliedstaaten in Eigenregie korrespondierende, doppische Haushaltswesen-Regime und Verfahren entwickeln.“ Budäus/Burth/Hilgers, 2013, S. 294. Vgl. so auch Wüstemann/Wüstemann, 2014, S. 603–604.

64 Bundestag, 2015, Beschluss vom 05.03.2015, BT-Drucks. 18/4182.

65 Bundesrat, 2014, Beschluss vom 14.02.2014, BR-Drucks. 811/13, Anl., Pkt. 8.

66 Vgl. zur Interaktion zwischen Rechnungswesen und öffentlichen Statistiken Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015a, Rn. 77–96 und zum Einfluss unterschiedlicher Rechnungslegungssysteme auf die Bedienung der Finanzstatistik Nowak/Ranscht, 2010, S. 63–69.

Die Rechenschaft stellt den primären Zweck der öffentlichen Rechnungslegung dar. Die Regierungen haben dem Parlament, den Steuerzahlern und der Öffentlichkeit über die Verwendung der treuhänderisch zur Verfügung gestellten Mittel zu berichten. Die Zwecke Generationengerechtigkeit und Nachhaltigkeit ergänzen sich gegenseitig; Generationengerechtigkeit besagt, dass jede Generation nur mit den von ihr verursachten Aufwendungen belastet und nur von den von ihr verursachten Erträgen profitieren darf.⁶⁷ Generationengerechtigkeit und Nachhaltigkeit verlangen nach doppisch ausgeglichenen Haushalten; die Nachhaltigkeit fordert eine Verringerung des negativen Eigenkapitals und der Staatsverschuldung. Der Vergleichbarkeit kommt vor dem Hintergrund der Diskussion über eine Verbesserung der finanzstatistischen Daten in Europa eine hervorgehobene Rolle zu. Vergleichbarkeit erfordert eine streng objektivierte Rechnungslegung, die idealerweise frei von Ermessensspielräumen und Wahlrechten ist.⁶⁸

Die EU-Kommission führt in ihrem Abschlussbericht vom 06.03.2013 aus, dass es „einerseits [...] wohl eindeutig (ist), dass die IPSAS in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne Weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können. Andererseits stellen die IPSAS unstrittig einen Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU dar.“⁶⁹ Des Weiteren sollten bei der Entwicklung von EPSAS „unnötige Abweichungen zwischen den EPSAS und den IPSAS [...] unbedingt vermieden werden.“⁷⁰ Ob IPSAS einen geeigneten Bezugsrahmen für die Entwicklung von EPSAS darstellen, ist kritisch zu hinterfragen.⁷¹ So stellen die IPSAS einerseits kein streng objektiviertes Rechnungssystem dar. Die unzureichende Objektivierung in den IPSAS kommt durch eine Reihe von Wahlrechten und Ermessensspielräumen zum Ausdruck: „Die in den IPSAS enthaltenen expliziten Wahlrechte beeinträchtigen die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung, sodass die entsprechenden Optionen im Rahmen der EPSAS reduziert werden sollten.“⁷² IPSAS können aber nur dann einen geeigneten Bezugsrahmen für die Entwicklung von EPSAS darstellen, wenn IPSAS den o.g. Zwecken – insb. dem Zweck der Vergleichbarkeit – und den Grundsätzen der Objektivierung und der Verlässlichkeit genügen.⁷³ „Man wird diese Betonung des Objektivierungsprinzips auch für die europäische öffentliche Rechnungslegung fordern müssen, will man nicht die o.a. Zielsetzung von EPSAS deutlich verfehlen.“⁷⁴ Neben den Wahlrechten und Ermessensspielräumen in den IPSAS basieren diese zudem auf einem kapitalmarktorientierten Rechnungslegungskonzept, namentlich den IAS/IFRS. Der primäre Zweck der kapitalmarktorientierten Rechnungslegung besteht darin, die Investoren mit entscheidungsrelevanten Informationen zu versorgen.⁷⁵ Kritisch wird insb. die Fair-

Value-Bewertung gesehen: „Eine Folgebewertung, bspw. der Sachanlagen nach dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) i.S.e. ‚Fair Presentation‘ kann dazu führen, dass Handlungsspielräume suggeriert werden, die nicht nachhaltig sind.“⁷⁶

Zwar werden im IPSAS Framework die Zwecke der Rechenschaft und Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen nebeneinander genannt.⁷⁷ Es stellt sich allerdings die Frage, welcher Zweck in den IPSAS vorrangig ist.⁷⁸ IPSAS dürften primär – wie die IAS/IFRS – auf die Informationsvermittlung ausgerichtet sein: „IPSAS sind dagegen – ebenso wie die IFRS – gekennzeichnet von einer starken Zurückdrängung des Objektivierungsgebots.“⁷⁹

Zudem sind in der Rechnungslegung der privaten Unternehmen IAS/IFRS nur für die Erstellung des Konzernabschlusses gem. § 315a HGB für kapitalmarktorientierte Unternehmen verpflichtend.

Eine „bilanztheoretische Analyse der IPSAS (kommt) zu dem Ergebnis, dass IPSAS sich als Bezugsrahmen für die Entwicklung von EPSAS allenfalls nur bedingt eignen.“⁸⁰

Zum gleichen Ergebnis kommen die Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, die ausführen, dass die IPSAS „nach Auffassung der Rechnungshöfe in wesentlichen Punkten ohnehin nicht geeignet [sind], die o.g. Grundsätze für die Rechnungslegung öffentlicher Haushalte umzusetzen.“⁸¹ „IPSAS entsprechen nicht den Anforderungen an eine öffentliche Rechnungslegung“, da sie u.a. auf privatwirtschaftlichen, kapitalmarktorientierten Rechnungslegungsstandards (IFRS) basieren und „erhebliche Interpretationsspielräume und Wahlrechte“ beinhalten.⁸²

In einer repräsentativen Forschungsstudie zur öffentlichen Rechnungslegung nach EPSAS konnte sich kein Teilnehmer dieser Studie vorstellen, „IPSAS auf freiwilliger Basis [...] einzuführen.“⁸³ Als Gründe gegen eine freiwillige IPSAS-Einführung gaben die Teilnehmer dieser Studie u.a. an:

- „fremde Rechnungslegungsphilosophie der (privatwirtschaftlichen) Normsetzung ohne ausreichende Einflussnahme des öffentlichen Sektors;
- Orientierung der IPSAS an den IFRS, die für den privaten Sektor und mit Fokus auf den Kapitalmarkt entwickelt und für Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung als nicht adäquat angesehen werden;
- [...];
- Fehlen einer kostenfrei verfügbaren, von der IFAC autorisierten deutschen Sprachfassung der IPSAS.“⁸⁴

In der Studie wurden die folgenden Aspekte an den IPSAS besonders kritisiert:

76 KGSt, 2016, S. 8.

77 „The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the entity that is useful to users of GPFs for accountability purposes and for decision-making purposes.“ IPSAS CF 2.1.

78 Dieser Zielkonflikt könnte durch die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen in Anhang und Lagebericht gelöst werden. Vgl. Wüstemann/Wüstemann, 2014, S. 599–600. Vgl. zur Bedeutung der Informationsfunktion im Rahmen der öffentlichen Rechnungslegung Böcking, 2013, S. 47–48. Vgl. zur Rolle des Lageberichts in der öffentlichen Rechnungslegung Böcking/Koch, 2014, S. 182–183. Auf diese Weise könnten die „Ansatz- und Bewertungsvorschriften primär aus den Zwecken der Rechenschaft, der Nachhaltigkeit und des Generationenschutzes sowie der Vergleichbarkeit“ abgeleitet werden. Nowak/Rüdinger, 2015, S. 241.

79 Conrath-Hargreaves/Wüstemann, 2014, S. 1197.

80 Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015c, S. 21.

81 Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2014.

82 Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2016.

83 Wüstemann/Wüstemann/Conrath-Hargreaves, 2016, S. 1035.

84 Wüstemann/Wüstemann/Conrath-Hargreaves, 2016, S. 1035.

67 Vgl. zur Generationengerechtigkeit als zentralen Maßstab in der neuen öffentlichen Rechnungslegung Glöckner, 2016, S. 41–42.

68 Vgl. Nowak/Keilmann et al., 2014, S. 133–137.

69 EU-Kommission, 2013a, S. 10.

70 EU-Kommission, 2013a, S. 12.

71 Vgl. mit Darstellungen der derzeit vorhandenen IPSAS Oettinger, 2015, S. 76–135; Müller-Marqués Berger, 2012 und Adam, 2004; dies., 2013 und dies., 2016. Vgl. mit einem Vergleich zwischen HGB und IPSAS Wüstemann/Wüstemann, 2014, S. 589–597; Streim, 2007 und ebenfalls vergleichend bzgl. der Konzernrechnungslegung Srocke, 2004.

72 Müller-Marqués Berger/Wirtz, 2014, S. 457.

73 Vgl. Nowak/Keilmann et al., 2014, S. 143–145. Vgl. mit einer Gegenüberstellung der Zweckkonzeptionen der IFRS, des HGB und der IPSAS Glöckner, 2014, S. 351–447.

74 Wüstemann/Wüstemann, 2014, S. 598.

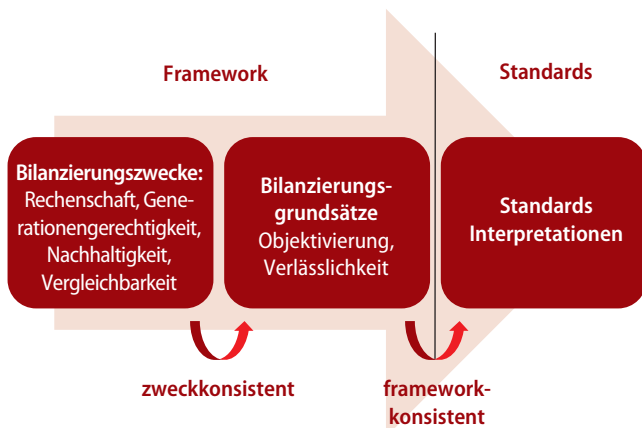
75 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz, 2015c, S. 21.

- „Inkonsistenzen zwischen Rahmenkonzept und Einzelstandards;
- Existenz vieler Wahlrechte und die damit verbundene Einräumung weitreichender Ermessensspielräume;
- ausgeprägte Fair-Value-Bewertung, die sich aufgrund oftmals fehlender Marktpreise für den öffentlichen Sektor nicht eignet;
- unzureichende Ausprägung des Vorsichtsprinzips im Rahmenkonzept und den Einzelstandards.“⁸⁵

2. Anforderungen an ein EPSAS Framework

In der Entwicklung von EPSAS sehen die Verf. eine Chance, die öffentliche Rechnungslegung in Europa und damit auch in Deutschland zu harmonisieren. Zugleich bietet sich die einmalige Gelegenheit, ein für den öffentlichen Bereich maßgeschneidertes Rechnungslegungssystem entwickeln zu können. Die an vielen Stellen erkennbar werdenden Bestrebungen von Eurostat, zukünftige EPSAS möglichst nahe an den IPSAS zu orientieren, sind nicht zielführend! Vielmehr sollte die Chance genutzt werden, zunächst die Rechnungslegungszwecke und dann die Rechnungslegungsprinzipien zu definieren, die für die öffentliche Rechnungslegung wichtig sind.⁸⁶ Erst dann können konkrete Standards entwickelt werden bzw. erst dann kann geprüft werden, ob ggf. ein IPSAS-Standard zu einem EPSAS-Standard werden kann. Damit ein IPSAS-Standard zu einem EPSAS-Standard werden kann, hat er den Anforderungen des zu entwickelnden EPSAS Frameworks zu genügen. Das EPSAS Framework wird damit zum Maßstab der Eignung der IPSAS! Die folgende Abb. beschreibt die zeitliche Entwicklungsreihenfolge und die wesentlichen Inhalte eines EPSAS Frameworks.⁸⁷

Abb. 4: Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS



Quelle: Hessischer Rechnungshof

Zunächst sollte ein EPSAS Framework die Bilanzierungszwecke definieren. Diese sind, wie bereits weiter oben beschrieben,

85 Wüstemann/Wüstemann/Conrath-Hargreaves, 2016, S. 1035.
 86 „Vor der Erarbeitung einzelner Standards sind die Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung und die für alle Standards verbindlich geltenden Rechnungslegungsgrundsätze zu definieren (Rahmenkonzept).“ Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2016. Vgl. auch KGSt, 2016, S. 9: „Der Gutachterausschuss Finanzmanagement der KGSt empfiehlt für die Einführung Europäischer Rechnungslegungsstandards: [...] Die Formulierung eines geeigneten Rahmenkonzepts mit wesentlichen Prinzipien einer Periodenrechnung.“
 87 Vgl. Nowak/Rüdinger, 2015, S. 241–242.

die Rechenschaft, die Generationengerechtigkeit, die Nachhaltigkeit und die Vergleichbarkeit.⁸⁸ Information ist jeder Rechnungslegung immanent und daher auch kein besonderer Bilanzierungszweck. Aus den Bilanzierungszwecken werden dann zweckkonsistent die Bilanzierungsgrundsätze abgeleitet. Hier sind insb. die Grundsätze der Objektivierung und der Verlässlichkeit zu nennen.⁸⁹ Bilanzierungszwecke und -grundsätze sollten elementarer Bestandteil des EPSAS Frameworks sein. Aus dem EPSAS Framework könnten dann Frameworkkonsistent EPSAS-Standards entwickelt werden. Widersprüche zwischen dem EPSAS Framework und den EPSAS-Standards sollte es nicht geben. „Wahlrechte und Ermessensspielräume sind wegen der angestrebten Vergleichbarkeit zu minimieren. Die Rechnungslegungsvorschriften müssen auch für die Haushaltsplanung geeignet sein.“⁹⁰

Das EPSAS Framework sollte einen höheren Rang haben als die EPSAS-Standards und nicht nur für den Standardsetzer, sondern insb. auch für die Anwender verbindlich sein. Das EPSAS Framework sollte als Deduktionsbasis für etwaige Regelungslücken bei den Standards dienen.

Sollte eine wissenschaftlich korrekte, aus festgelegten Zwecken und Prinzipien abgeleitete Entwicklung von EPSAS von Eurostat verworfen werden, bliebe noch der von Brixner und Domroes vorgestellte Ansatz der HGB/GoB-orientierten Ausübung der derzeit bestehenden IPSAS-Wahlrechte.⁹¹

Die von Eurostat angestrebte IPSAS-Kompatibilität kann und darf nicht das primäre Ziel bei der Ausgestaltung der EPSAS sein!

V. Fazit

Die auf der RL 2011/85/EU des Rates vom 08.11.2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten basierenden Überlegungen zur Entwicklung gemeinsamer Rechnungsführungsnormen für die EU-Länder sind u.E. zu begrüßen, weil nur valide und vergleichbare Haushaltsdaten der öffentlichen Hand eine effektive haushaltspolitische Überwachung auf allen politischen Ebenen gewährleisten können. Der in Hessen bereits praktizierte Einsatz eines dopplischen Rechnungswesens sowohl auf staatlicher als auch auf kommunaler Ebene erweist sich aus Sicht des Landes als der richtige Anknüpfungspunkt zur Harmonisierung des nationalen und europäischen Rechnungswesens. Wichtig in diesem Zusammenhang ist allerdings zunächst, dass auch die Möglichkeit zur nationalen Harmonisierung des Rechnungswesens auf den unterschiedlichen Verwaltungsebenen eröffnet wird. Eine gemeinsame und koordinierte Haltung von Bund und Ländern unter Beachtung u.a. der Budgethoheit der Parlamente und einer erforderlichen Kosten-Nutzen-Relation der im Gesetzgebungsverfahren erwogenen Umsetzungsschritte ist hierbei erforderlich. Dabei ist den geäußerten Sorgen u.a. hinsichtlich aufrecht erhaltenen Budgetrechts der Parlamente und einem verhältnismäßigen Ansatz der Reformschritte zur Erreichung der angestrebten Transparenz und Vergleichbarkeit der Rechnungslegung im öffentlichen Bereich der Mitgliedstaaten Rechnung zu tragen. Die vonseiten der Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe von Bund und Ländern zuletzt mit Beschluss vom 15.07.2016 in Erinnerung gerufene Mitteilung der EU-Kommission kann zur

88 Vgl. so auch Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2016.
 89 „Wesentliche Grundsätze öffentlicher Rechnungslegung sind strenge Objektivierung und das Vorsichtsprinzip.“ Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2016.
 90 Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, 2016.
 91 Vgl. Brixner/Domroes, 2016, S. 34–37.

Klärung der noch offenen Fragen beitragen und unbegründete Vorbehalte ausräumen. Einer zieladäquaten Entwicklung von Rechnungsführungsgrundsätzen im europäischen Gemeinschaftsgebiet, die der Zielsetzung öffentlicher Rechnungslegung und in der zeitlichen Abfolge der Erarbeitung von (a) Framework, (b) Grundsätzen, (c) Standards Rechnung trägt, kommt hierbei eine maßgebende Bedeutung bei.

Wenngleich der Ansatz der aktuellen Überlegungen die Haushaltsführung und Haushaltsrechnungen der Gebietskörperschaften nicht als Bestandteil des auf Gemeinschaftsgebiet angestoßenen Reformprozesses sieht, müssen die zu entwickelnden EPSAS gleichwohl für interessierte Gebietskörperschaften, wie z.B. Hessen, die Möglichkeit eröffnen, eine doppisch ausgerichtete Haushaltsbewirtschaftung im Rechnungsstil auf den neuen harmonisierten Standard EPSAS zu stützen. Anstelle eines ansonsten drohenden Parallel- bzw. Mehrfachbetriebs müssen zudem künftig auch statistische Anforderungen aus dem neuen harmonisierten Rechnungsführungsstandard ohne Anpassungen und Umbewertungen unmittelbar zu bedienen sein. Erst dann wird sich auch für die bislang bereits doppisch orientierten Länder die Möglichkeit eröffnen, von einem derzeit nach § 49b HGrG noch gebotenen mehrgleisigen Verfahren Abstand zu nehmen.

Das Land Hessen hat auf seine Bewerbung im Rahmen des Call for proposals der EU-Kommission (21040/2014/003) im

September 2015 einen Zuschlag erhalten. Mit der zwischenzeitlich fertiggestellten „Studie zur Umstellung eines doppischen Rechnungswesens auf einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards am Beispiel des Bundeslandes Hessen“ wird aufgezeigt, welche Aktivitäten in einem Flächenbundesland notwendig sind, um eine bereits nach nationalen Vorgaben bilanzierende öffentliche Einheit auf mögliche Anforderungen einer europäischen Rechnungslegung vorzubereiten. Mit den erarbeiteten Inhalten soll Hessen in die Lage versetzt werden, ein Umsetzungsprojekt zur Umstellung des Rechnungswesens auf neue europäische Standards im Bedarfsfall kurzfristig und effizient durchführen zu können. Mit diesen Vorarbeiten, die auch eine Hilfestellung für andere Gebietskörperschaften auf staatlicher oder kommunaler Ebene sein können, sieht sich das Land einen weiteren Schritt vorbereitet und gerüstet für die dringend erforderliche Harmonisierung der Rechnungslegung im öffentlichen Bereich sowohl aus europäischer als auch aus nationaler Sicht.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum Literaturverzeichnis online: XQ1221460;
- zu den European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Mitteilung der Europäischen Kommission und Anforderungen an ein Framework vgl. *Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz*, DK 2015 S. 16 = DK0688971.

METATAGS: zeitschrift_DK; ressort_BB; doctype_aus; SiriusID_1219688; RawID_0;

IFRS

»DK1223288

Prof. Dr. Michael Hommel / Florian Kiy, M. Sc. / Theresa Zick, M. Sc., alle Frankfurt/M.

Das Wertminderungsmodell des IFRS 9: Auslegungs- und Gestaltungsspielräume

Prof. Dr. Michael Hommel ist Inhaber der Professur für Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung an der Goethe-Universität Frankfurt/M. **Florian Kiy, M. Sc.**, und **Theresa Zick, M. Sc.**, sind wissenschaftliche Mitarbeiter an der Professur für Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung von Prof. Dr. Michael Hommel.

Kontakt: autor@der-konzern.de

- I. Problemstellung
- II. Skizze des Wertminderungsmodells nach IFRS 9
 1. Vom Wertminderungsmodell betroffene Schuldtitel
 2. Bilanzielle Behandlung im Zugangszeitpunkt und planmäßige Zinsrealisation
 3. Berücksichtigung des Forderungsausfallrisikos an nachfolgenden Bilanzstichtagen
- III. Unklarheiten und Auslegungsschwierigkeiten
 1. Bedeutung gewährter Sicherheiten für die Beurteilung des Vorliegens einer signifikanten Verschlechterung der Kreditqualität
 2. Bestimmung der Ausfallwahrscheinlichkeit
 3. Ermittlung der signifikanten Erhöhung der Ausfallwahrscheinlichkeit
 4. Definition der Schuldner mit geringer absoluter Forderungsausfallwahrscheinlichkeit
 5. Einseitige Risikoversorge

- IV. Bedeutung des Risikomodells für die Abbildung der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens
 1. Systematische Unterbewertung des Vermögens
 2. Übervorsichtige Abbildung der Ertragslage
- V. Thesenförmige Zusammenfassung

I. Problemstellung

Das überkommene Impairment-Modell des IAS 39 berücksichtigt mit seinem Incurred-Loss-Ansatz Kreditrisiken erst dann, wenn bis zum Bewertungsstichtag ein objektiver Hinweis (z.B. Zahlungseinstellung des Schuldners) vorliegt, der einen möglichen Forderungsausfall ernsthaft erwarten lässt.¹ Forderungsausfälle werden dadurch in zu geringem Umfang und viel zu spät antizipiert (*too little, too late*²).

Der im Juli 2014 verabschiedete IFRS 9 soll dieses Manko beseitigen und Kreditausfallrisiken ökonomisch fundierter berücksichtigen. Nicht-europäische Unternehmen, die nach IFRS bilanzieren, müssen diesen Standard für Geschäftsjahre anwenden, die am oder nach dem 01.01.2018 begin-

¹ Vgl. IAS 39.58.

² Supplement zu ED/2009/12.IN6.