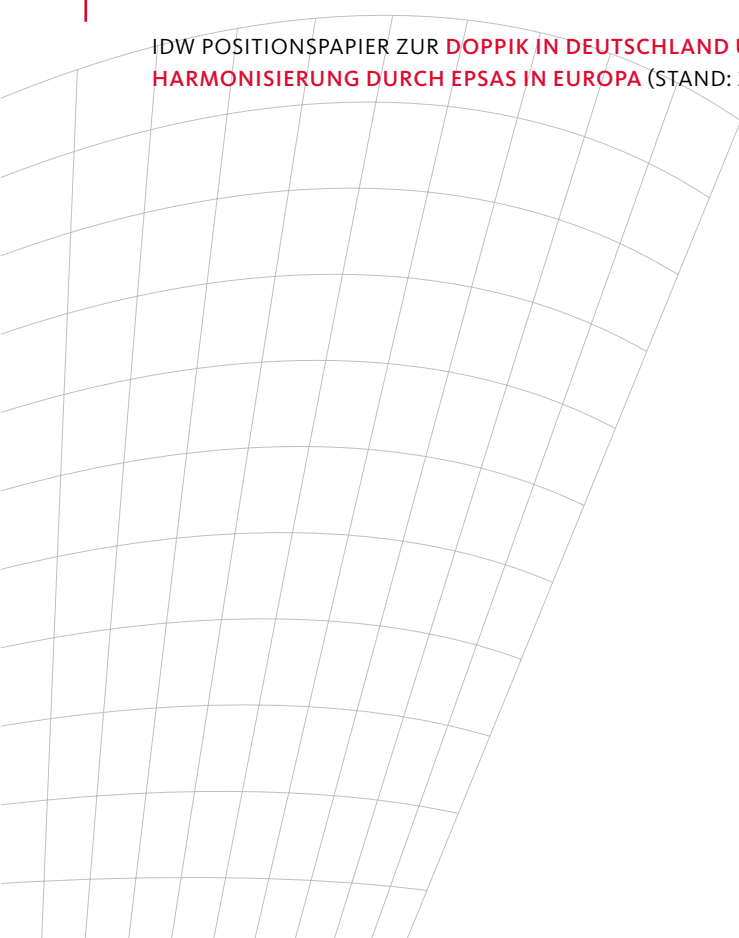




RECHNUNGSLEGUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND

IDW POSITIONSPAPIER ZUR **DOPPIK IN DEUTSCHLAND UND ZUR
HARMONISIERUNG DURCH EPSAS IN EUROPA** (STAND: 25.03.2019)



INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER

Dieses Positionspapier wurde vom Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) und dem Ausschuss Trendwatch des IDW erarbeitet.

Ansprechpartner:

Dr. Viola Eulner
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
Postfach 320580
40420 Düsseldorf
eulner@idw.de

RECHNUNGSLEGUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND

IDW POSITIONSPAPIER ZUR DOPPIK IN DEUTSCHLAND UND ZUR
HARMONISIERUNG DURCH EPSAS IN EUROPA (STAND: 25.03.2019)

INHALTSVERZEICHNIS

1. Executive Summary	6
2. Status Quo	7
2.1 Harmonisierung der Rechnungslegung der öffentlichen Hand in Europa	7
2.2 Deutschlands Sonderrolle	7
3. Was kann eine periodengerechte Rechnungslegung (Doppik) leisten?	9
3.1 Relevanz für die öffentliche Hand	9
3.2 Systematische Erfassung von Transaktionen im Drei-Komponenten-System	9
3.3 Vermögenslage: Vollständige Abbildung von Vermögen und Schulden	11
3.4 Ertragslage: Sachgerechte Abbildung des Ressourcenaufkommens und -verbrauchs in der Ergebnisrechnung	12
3.5 Generationengerechtigkeit	13
3.6 Transparenz für Bürger und andere Anspruchsgruppen	15
3.7 Vollständigkeit der Vermögensrechnung des Bundes als Grundlage für Rechenschaftslegung und Entlastung der Regierung	16
3.8 Abbildung des gesamten Verwaltungshandelns im Gesamtabschluss	16
4. Wozu eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung?	18
4.1 Vergleichbarkeit innerhalb Deutschlands: Schluss mit dem deutschen Flickenteppich der Rechnungslegung!	18
4.2 Vergleichbarkeit innerhalb der EU: Mindestqualität der Daten als Grundlage für die Wirtschafts- und Währungsunion	19
5. Welches Regelwerk? – Ausgestaltung doppischer Rechnungslegungsstandards	20
6. Fazit und Appell	22
6.1 Europäische Entwicklungen	22
6.2 Doppik als „Betriebssystem moderner Verwaltungssteuerung“	22
6.3 Kommunale Doppik: Licht und Schatten	24
6.4 Erfahrungen für EPSAS nutzen	25

1. EXECUTIVE SUMMARY

Die Doppik in Gestalt der EPSAS wird sich nicht aufhalten lassen. Fakt ist: Als modernes, konsistentes und konzeptionell in sich geschlossenes System ist die Doppik der reinen Kameralistik überlegen. Mit ihr lassen sich bei Unternehmen wie bei Gebietskörperschaften Vermögen und Schulden systematisch und vollständig erfassen. Ressourcenaufkommen und -verbrauch werden konsistent abgebildet – eine Grundvoraussetzung für eine adäquate Selbstinformation und Steuerung. Sie schafft Transparenz für alle Anspruchsgruppen und ermöglicht die Rechenschaftslegung der Exekutive über den Einsatz der zur Verfügung gestellten Ressourcen. Gleichzeitig dient die Doppik der Generationengerechtigkeit, weil ein im Periodenvergleich abnehmendes Eigenkapital signalisiert, dass die heutige Generation auf Kosten der künftigen Generation(en) lebt.

Die Entscheidung über ein zukunftsfähiges Rechnungslegungssystem für den öffentlichen Sektor muss aber nicht auf ein „Entweder (Kameralistik)-Oder (Doppik)“ reduziert werden. Auch ein privatwirtschaftliches Unternehmen wird nicht ausschließlich nach dem Profit gesteuert. So dürfen die Liquidität und die determinierenden Zahlungsströme nicht außer Acht gelassen werden. Diese wichtige Sicht auf die Zahlungsströme will die Doppik nicht nehmen. Vielmehr liefert sie zusätzlich ein komplettes Bild auf die Vermögens- und Schulden-Lage sowie ein Jahresergebnis auf der Basis periodisierter Aufwendungen und Erträgen. Nur so wird eine mehrdimensionale Steuerung möglich.

Die Erfahrung zeigt, dass die Einführung der Doppik häufig auch Impulse zur Modernisierung der Verwaltung und Abläufe gibt. Erfahrungen mit der Übertragung der kaufmännischen Rechnungslegung auf Körperschaften und andere Einheiten des öffentlichen Rechts – seien es Kommunen, Hochschulen, staatliche Sondervermögen, Kirchen etc. – sind umfangreich vorhanden. Verbesserung der Adressatenorientierung und Wesentlichkeitsorientierung sind wichtige Beispiele, wo eine pragmatische Umsetzung der Doppik ansetzen kann.

Derzeit fließen die Erfahrungen beispielsweise auf kommunaler Ebene noch nicht in die EPSAS-Diskussionen mit ein. Deutschlands Mitwirkung an der Entwicklung der EPSAS beschränkt sich außerdem auf die Arbeitsebene. Ein politisches Commitment steht noch aus. Dies sollte sich ändern. Das IDW appelliert an Bundestag und Bundesrat, sich aktiv mit dem Thema zu beschäftigen. Ziel sollte es sein, die EPSAS in Europa mitzugestalten, um sie adressatenorientiert und möglichst einfach zu konzipieren und die Doppik-Diskussion in Deutschland pragmatischer unter der Prämisse eines „sowohl als auch“ zu führen.

2. STATUS QUO

2.1 HARMONISIERUNG DER RECHNUNGSLEGUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND IN EUROPA

Seit 2011 gibt es seitens der Europäischen Kommission Bestrebungen, auf europäischer Ebene die öffentliche Rechnungslegung der EU-Mitgliedstaaten zu vereinheitlichen. Ziel ist, europäische Rechnungslegungsstandards für Gebietskörperschaften zu entwickeln, die eine periodengerechte Abbildung der wirtschaftlichen Lage ermöglichen. Als Ausgangspunkt für die noch zu entwickelnden EPSAS (*European Public Sector Accounting Standards*) sollen die IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) dienen, die dann an europäische Bedürfnisse angepasst werden. Im Mai 2018 hat das federführende Statistische Amt der Europäischen Union (Eurostat) der EPSAS Working Group, die sich im Wesentlichen aus Vertretern der Finanzministerien der EU-Mitgliedstaaten zusammensetzt, den Entwurf eines EPSAS-Rahmenkonzeptes für die Finanzberichterstattung vorgelegt.¹

Eurostat setzt sich für eine stufenweise Einführung der harmonisierten Doppik ein:

- Erste Phase: Erhöhung der Finanztransparenz durch Förderung einer periodengerechten Rechnungslegung. Kurz- bis mittelfristig sind somit die Mitgliedstaaten aufgefordert, freiwillig auf nationale doppische Normen oder direkt auf die IPSAS umzustellen.
- Zweite Phase: Herstellung der Vergleichbarkeit innerhalb und zwischen den EU-Mitgliedstaaten durch die schrittweise Einführung von EPSAS.

Eurostat geht davon aus, dass die EPSAS etwa bis 2025 eingeführt werden.

Bis auf Deutschland und Niederlande haben sämtliche EU-Staaten bereits weitgehend eine periodengerechte Rechnungslegung eingeführt oder planen eine Einführung. Dementsprechend ist bei diesen Staaten die Übereinstimmung der öffentlichen Rechnungslegung mit IPSAS bzw. voraussichtlichen EPSAS vergleichsweise hoch.

2.2 DEUTSCHLANDS SONDERROLLE

Deutschland hat in der Kernverwaltung auf Bundesebene noch nicht von der zahlungsorientierten Kameralistik auf eine Rechnungslegung nach doppischen Grund-

¹ Vgl. <https://ec.europa.eu/eurostat/web/epsas/overview>

sätzen umgestellt, obwohl das Haushaltsgrundsätzegesetz seit 2010 diese Möglichkeit eröffnet. Dafür wurden in Anlehnung an das HGB die Standards staatlicher Doppik entwickelt.

Auch auf der Ebene der Bundesländer gibt es wenig Anwendungsfälle:

- Lediglich Hamburg hat komplett auf die Doppik umgestellt: Seit 2006 werden Jahres- und Konzernabschlüsse aufgestellt und seit 2015 gibt es ein doppisches Haushaltswesen, in dem auch die Planung sowie Haushaltsausgleich/Budgetrecht grundsätzlich auf der Basis von Aufwand und Ertrag erfolgen.²
- Hessen hat als erstes Flächenland 2009 eine doppische Eröffnungsbilanz vorgelegt.³
- Das Land Bremen veröffentlicht seit 2010 doppische (Teil-)Abschlüsse, in denen allerdings Bremerhaven mangels geeigneter Buchhaltung noch nicht einbezogen werden kann.⁴
- Nordrhein-Westfalen – Vorreiter der Doppik auf kommunaler Ebene – befindet sich auf Landesebene noch im Umstellungsprozess.⁵

Auf kommunaler Ebene ist die Reform zwar weit fortgeschritten, aufgrund der föderalen Struktur differieren die Regelungen mitunter jedoch stark von Bundesland zu Bundesland. Im Übrigen gelten für Hochschulen und für öffentliche Betriebe jeweils eigenständige Regelwerke.

2 Vgl. <https://www.hamburg.de/fb/haushaltsrechnungen-und-geschaeftsberichte/23794/start-geschaeftsberichte/>

3 Vgl. <https://finanzen.hessen.de/haushalt/geschaeftsberichte>

4 Vgl. https://www.finanzen.bremen.de/haushalt/betriebswirtschaftliche_steuerung/bilanzberichte-9856

5 Vgl. <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/eposnrw>

3. WAS KANN EINE PERIODENGERECHTE RECHNUNGSLEGUNG (DOPPIK) LEISTEN?

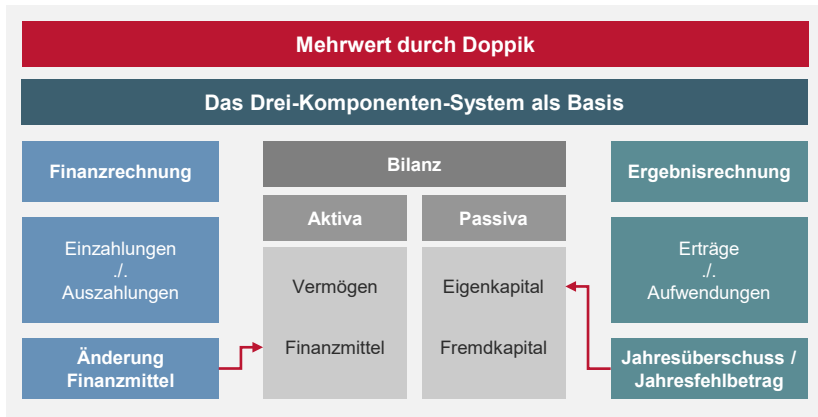
3.1 RELEVANZ FÜR DIE ÖFFENTLICHE HAND

Staatliches Handeln ist darauf ausgerichtet, den öffentlichen Bedarf zu decken; Gebietskörperschaften müssen daher laufend Überlegungen zum optimalen Einsatz ihrer begrenzten Ressourcen anstellen. Ein unwirtschaftlicher Umgang mit den Ressourcen im öffentlichen Sektor wird zwar anders als bei Unternehmen nicht oder nicht unmittelbar vom Markt sanktioniert (Insolvenz, Liquidation), resultiert aber ggf. in einer unerwünschten Ausweitung der Verschuldung. Die Steuerung der Haushaltswirtschaft kann auf der Basis einer unvollständigen Erfassung von öffentlichem Vermögen und öffentlichen Schulden nicht gelingen. Der Umgang mit öffentlichen Geldern erfordert besondere Sorgfaltspflichten bei politischen Entscheidungen unabhängig von der konkreten wirtschaftlichen Lage.

In der Wissenschaft und Praxis gilt international allein die Doppik als zukunftsfähiges Rechnungslegungskonzept für die öffentliche Verwaltung. Es ist allgemein anerkannt, dass eine kaufmännische Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung, d.h. eine periodengerechte Rechnungslegung (international „*accrual accounting*“ genannt) aussagefähiger ist als eine rein zahlungsorientierte Rechnungslegung (international „*cash accounting*“), da mit ihr eine sachgerechte Darstellung von Vermögen und Schulden sowie eine verursachungsgerechte Erfassung des Ressourcenverbrauchs erreicht werden kann. Warum sonst verlangt der Gesetzgeber grundsätzlich von allen Kaufleuten bis hin zu großen Konzernen, dass sie die doppelte Buchführung anwenden, nach periodengerechten Grundsätzen Rechnung legen und Dritte damit informieren? Es ist nur schwer nachvollziehbar, warum der Bund mit über 300 Milliarden Euro Steuereinnahmen – wie ein Kleinstkaufmann – mit einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auskommen soll. Ein moderner Staat, der im internationalen Wettbewerb steht, braucht eine moderne Rechnungslegung.

3.2 SYSTEMATISCHE ERFASSUNG VON TRANSAKTIONEN IM DREI-KOMPONENTEN-SYSTEM

Ein in sich geschlossenes System auf der Basis der doppelten Buchführung stellt die vollständige Erfassung aller Geschäftsvorfälle und ihre Abbildung in den drei Komponenten Finanzrechnung, Bilanz sowie Ergebnisrechnung sicher.



Finanz- und Ergebnisrechnung enthalten Stromgrößen: Die (originär bebuchte, nicht derivativ ermittelte) Finanzrechnung weist Ein- und Auszahlungen in der Rechnungsperiode aus. Die Ergebnisrechnung konzentriert sich auf Ressourcenverbrauch und -aufkommen und ermittelt einen Überschuss oder Fehlbetrag aus den (periodisierten) Aufwendungen und Erträgen. Die Bilanz gibt zum jeweiligen Stichtag einen vollständigen Überblick über Vermögen und Schulden.

Das Zusammenspiel dieser drei Berichtsinstrumente, ergänzt um entsprechende Anhang-Angaben, führt dazu, dass ein doppischer Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der jeweiligen Körperschaft vermittelt.

Die reine Kameralistik erfasst lediglich Zahlungsströme. Sie liefert somit keine Informationen zur Vermögensentwicklung, bildet keinen Werteverzehr ab und erfasst wirtschaftliche Belastungen nicht vollständig. Damit werden Bürger bzw. Steuerzahler, Käufer von Staatsanleihen, andere Gläubiger, Mitarbeiter und Empfänger von öffentlichen Leistungen unzureichend informiert. Auch Staaten und staatsnahe Einrichtungen bilden eine bedeutende Schuldnergruppe am Kapitalmarkt. Staatsanleihen können nicht mehr per se als risikolos angesehen werden, so kann ein unvollständiger Einblick in die Staatsverschuldung zu einem Vertrauensverlust führen und Risiken für den Kapitalmarkt insgesamt bergen.

Doppik

Kameralistik

- Erfassung von Ein- und Auszahlungen (Zahlungsströmen)
- Abbildung der Finanzlage
- Sicherstellung der Liquidität

- Vollständiges Bild von Vermögen und Schulden
- Information zur Vermögens- und Schuldenentwicklung
- Periodengerechte Zuordnung von Transaktionen
- Verursachungsgerechte Darstellung des Ressourcenverbrauchs im Interesse der Generationengerechtigkeit
- Abbildung von Regierungs-/Verwaltungshandeln bereits im Jahr der Entscheidung (Verursachung)
- Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der öffentlichen Hand als „Konzernverbund“

3.3 VERMÖGENSLAGE: VOLLSTÄNDIGE ABBILDUNG VON VERMÖGEN UND SCHULDEN

Der Grundstein einer doppelischen Rechnungslegung liegt zunächst in der Bestandsaufnahme der Vermögenswerte und Schulden, die der bilanzierenden Einheit zuzurechnen sind. Regelmäßig tauchen bei einer erstmaligen Bestandsaufnahme Vermögensgegenstände auf, deren sich die jeweilige öffentliche Einheit gar nicht bewusst war. Das hat den Vorteil, dass dabei auch Zuständigkeiten geklärt werden müssen. Denn für den Erhalt eines Vermögensgegenstandes sorgt nur derjenige, der sich seiner Verantwortung bewusst ist und der die Konsequenz des Nicht-Erhalts zu tragen hat (außerplanmäßige Abschreibung).

Das Ergebnis dieser Bestandsaufnahme, genannt Inventar, bietet somit – ungeachtet einer späteren Bewertung – einen Überblick über alle Vermögensgegenstände, sei es immaterielles Vermögen oder Sachanlagen, die von Kulturgütern bis Infrastrukturvermögen reichen.

Darüber, was Schulden sind, gibt es ein unterschiedliches Begriffsverständnis zwischen öffentlicher Verwaltung/Statistik und der Allgemeinheit. Die öffentliche Hand kennt sogenannte „explizite Schulden“ und „implizite Schulden“. Ein rein kameraler Schuldenausweis („explizite Schulden“) bezieht sich ausschließlich auf Kreditmarktmittel, Anleihen und Darlehen. Nicht zum Ausdruck kommt, dass es sich auch bei den „impliziten“ um echte Schulden bzw. eindeutige künftige Belastungen handelt. Es fehlen sämtliche Verpflichtungen, die in der Vergangenheit bereits faktisch verursacht sind, aber noch zu keiner Auszahlung geführt haben. Letztere sind erfahrungsgemäß jedoch deutlich höher: Der Schuldenstand für Hamburg oder

Hessen zum Beispiel ist, wenn nach Standards staatlicher Doppik bilanziert wird, mehr als dreimal so hoch wie in der Schuldenstatistik des Statistischen Bundesamts.

Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes beträgt zum 31.12.2017 die Pro-Kopf-Verschuldung in Deutschland 23.797 Euro.

Wie aussagekräftig ist eine solche Kennzahl, die sich aus kameralen Daten ableitet?

3.4 ERTRAGSLAGE: SACHGERECHTE ABBILDUNG DES RESSOURCENAUFKOMMENS UND -VERBRAUCHS IN DER ERGEBNISRECHNUNG

In einem modernen Staat sind nicht nur Ein- und Auszahlungen, sondern viele Arten von Transaktionen abzubilden, sodass ein kameraler Blickwinkel zur Abbildung des öffentlichen Verwaltungshandelns nicht ausreicht.

Die Doppik führt als weitere Dimension die Abbildung von Ressourcenaufkommen und -verbrauch ein. So wird auch der Werteverzehr in Form von Abschreibungen abgebildet. Aktuell wird viel über das Problem des Substanzverzehr bei öffentlichem Infrastrukturvermögen (Straßen, Schiene) diskutiert. Die doppische Rechnungslegung der Deutschen Bahn kann zwar auch nicht verhindern, dass die Schienen-Infrastruktur nicht hinreichend gepflegt wird, sie bildet aber diese Effekte in ihrem Rechnungswesen ab. Die Kameralistik hingegen kennt und erfasst beim Straßen-Infrastrukturvermögen lediglich die Ausgaben zum Zeitpunkt der Herstellung oder der Reparatur, führt aber per se kein Verzeichnis über den Werteverzehr der Straßen.

Beispiel: Ressourcenaufkommen

Veräußert eine Gebietskörperschaft Grundvermögen, Beteiligungen oder Wertpapiere aus ihrem Bestand, wird kameral der komplette Verkaufserlös als Einnahme gezeigt, obwohl sie bei einem Verkauf zu Buchwerten nicht reicher wird. Mit dem Vermögen ist allerdings auch künftiges Nutzen- oder Ertragspotenzial abgegangen. In der Doppik wird diese Vermögensumschichtung als Aktivtausch abgebildet, der das Vermögen insgesamt nicht erhöht.

Beispiel: Ressourcenverbrauch

Mit einem kameralen Blickwinkel auf die laufenden Bezüge könnte es günstiger erscheinen, Beamte statt Angestellte zu beschäftigen. Für Beamte und Angestellte existieren unterschiedliche Altersversorgungsregelungen. Während Angestellte in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert sind und der Staat als Arbeitgeber zeitgleich mit Gehaltszahlungen entsprechende Rentenversicherungsbeiträge zu leisten hat, wirkt sich die Altersversorgung eines Beamten liquiditätsmäßig erst in den Jahren nach aktiver Tätigkeit des Beamten aus. Die nachlaufenden Verpflichtungen, die aus der Beschäftigung eines Beamten herrühren, bildet die kamerales Rechnungslegung nicht ab. Unter Berücksichtigung von Pensions- und (Kranken-)Beihilferückstellungen lassen sich hingegen in der Doppik die tatsächlichen Aufwendungen vergleichen.

3.5 GENERATIONENGERECHTIGKEIT

Mit der Doppik werden mangelnder Vermögenserhalt bzw. schleichender Vermögensverzehr erfasst, beispielsweise in Form von Veräußerungen von Grundvermögen und Beteiligungen oder Verfall der öffentlichen Infrastruktur zu Lasten künftiger Generationen. Außerdem berücksichtigt ein doppischer Schuldenausweis sämtliche Verpflichtungen, die in der Vergangenheit bereits wirtschaftlich verursacht sind. Ohne deren Erfassung besteht das Risiko, auf Kosten der nächsten Generationen zu leben. Denn: Wie soll der Staat generationengerecht wirtschaften, wenn nicht alle Verpflichtungen erfasst werden und damit auch nicht bekannt sind?

Die Doppik ist eine notwendige Voraussetzung für eine generationengerechtere Steuerung. Zumindest ist es in einer kameralen Welt systembedingt leichter, Belastungen auf spätere Generationen zu verlagern. Denn politische Entscheidungen von heute wirken sich, wenn sie erst später auszahlungswirksam werden, in der Kameralistik nicht auf die aktuelle Einnahmen-Ausgaben-Rechnung aus.

Beispiel 1:

Pensionsrückstellungen bilden im doppischen Abschluss künftige Zahlungsverpflichtungen ab, die in der Berichtsperiode bereits wirtschaftlich verursacht sind und deshalb im aktuellen Jahresabschluss anzusetzen sind. Dadurch wird ersichtlich, in welcher Höhe künftige Steuereinnahmen bereits als verwendet anzusehen sind. Die politische Entscheidung, beispielsweise das Pensionierungsalter bei Beamten herabzusetzen, hätte in der Kameralistik keine Auswirkungen auf den Aus-

weis der laufenden Ausgaben. In der Doppik würden die Folgen, dass die öffentliche Hand ohne künftige Gegenleistung länger Beamtenpensionen leisten muss, transparent durch die Erhöhung der Pensionsrückstellungen und den Sonderaufwand zum Zeitpunkt der politischen Entscheidung.

Beispiel 2:

Neben den Pensionsrückstellungen für die eigenen Beamten stellt sich auch die Frage nach der bilanziellen Behandlung von Sozialleistungsverpflichtungen. Auch wenn zunehmend kapitalgedeckte Modelle verwendet werden, so basieren Sozialversicherungssysteme doch mehrheitlich auf einem Umlageverfahren, und es ist aufgrund der demographischen Entwicklung absehbar, dass in der Zukunft immer weniger Menschen für immer höhere Lasten aufkommen müssen. Sollte dieser Umstand und die zu erwartenden Fehlbeträge nicht aus der Rechnungslegung ablesbar sein? Selbst wenn der Betrag der voraussichtlichen Rente, der Bürgern regelmäßig in der Rentenauskunft genannt wird, keine rechtliche Verpflichtung des Staates darstellt, könnte er aber durchaus als faktische Verpflichtung – und somit passivierungspflichtige Rückstellung – angesehen werden.

Bei der Übertragung der kaufmännischen Rechnungslegungsgrundsätze auf Gebietskörperschaften gibt es allerdings eine wesentliche Besonderheit: Das „Eigenkapital“ oder ein „nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ in einem Abschluss einer Gebietskörperschaft hat einen anderen Charakter und ist anders zu interpretieren als zum Beispiel bei Kapitalgesellschaften. Für die Einschätzung der wirtschaftlichen Lage von Staaten ist deren Fähigkeit, durch Erhebung von Steuern Einkünfte zu erzielen, bedeutend. Das Besteuerungsrecht kann aber nicht als Aktivposten in einem Jahresabschluss gezeigt werden, während die Passiva, die durch zukünftige Steuereinnahmen finanzierten bestehenden langfristigen Verpflichtungen, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend abzubilden sind. Nichtsdestotrotz kommt dem Eigenkapital als Saldogröße (Differenz zwischen Aktiva und Passiva) eine zentrale Bedeutung zu: Aus der Veränderung des Eigenkapitals einer Gebietskörperschaft zwischen zwei Abschlussstichtagen lässt sich grundsätzlich ablesen, ob und in welchem Maße auf Kosten künftiger Generationen gelebt wird. Denn die Doppik behandelt Ausgaben für Investitionen in mehrjährig nutzbares Vermögen anders als Ausgaben mit Konsumcharakter. Werden neue Straßen, Flughäfen oder Universitäten gebaut, werden die Ausgaben für die Vermögenswerte in der Doppik zunächst erfolgsneutral verbucht und mindern das Eigenkapital erst später über den periodisierten Ressourcenverbrauch (Abschreibungen).

Werden mit den staatlichen Ausgaben hingegen keine aktivierbaren Vermögenswerte geschaffen (zum Beispiel Erhöhung der Mütterrente), wäre nach doppischen Grundsätzen nicht nur der relativ geringe laufende Auszahlungsbetrag als Aufwand der laufenden Periode zu erfassen, sondern aufgrund des Vergangenheitsbezugs auch die künftig zu erwartenden Auszahlungen durch die ergebniswirksame Bildung einer Rückstellung. Im Eigenkapital würde sich somit die politische Entscheidung in Höhe der Zuführung zur Rückstellung niederschlagen.

3.6 TRANSPARENZ FÜR BÜRGER UND ANDERE ANSPRUCHSGRUPPEN

Um den Schuldenstand eines Unternehmens festzustellen, genügt ein Blick in die Bilanz. Will ein Bürger hingegen wissen, wie hoch die Staatsverschuldung ist, muss er zunächst eine Vielzahl von Angaben aus unterschiedlichen Rechenwerken zusammentragen. Gleichwohl verbleibt ihm eine erhebliche Unsicherheit, ob die Informationen vollständig und richtig sind.

Während der Verwaltung selbst oder Abgeordneten zahlreiche Informationsquellen zur Verfügung stehen und der Umgang damit zum Tagesgeschäft gehört, führt die Unübersichtlichkeit und das Erfordernis des mühsamen Zusammentragens von Informationen für andere Anspruchsgruppen zur Intransparenz. In einem doppischen Abschluss hingegen werden die wesentlichen Informationen zusammengefasst. Somit ist die Doppik ein wichtiges Kommunikationsinstrument zwischen Bürger und Politik. Im Umkehrschluss: Unvollständige Rechnungslegung behindert die Demokratie, so der Präsident des niederländischen Rechnungshofs.

*Auszug aus dem Beitrag „Bessere Rechnungslegung, bessere Demokratie“
von Arno Visser, Präsident des niederländischen Rechnungshofs:*

„Welche Legitimation hat eine öffentliche Verwaltung, wenn ausschließlich die begabtesten Bürger begreifen können, was los ist, und das auch nur mit der größten Schwierigkeit, und diejenigen, für die das demokratische Rechtsstaatsprinzip vorgesehen war, können es nicht“?⁶

6 Deutsche Übersetzung durch IDW, vgl. Original in englischer Fassung des am 03.01.2018 im Elsevier-Wochenblatt erschienenen Beitrags, abrufbar auf der Seite des niederländischen Rechnungshofs: <https://english.rekenkamer.nl/publications/publications/2018/01/03/better-accounts-better-democracy>

3.7 VOLLSTÄNDIGKEIT DER VERMÖGENSRECHNUNG DES BUNDES ALS GRUNDLAGE FÜR RECHEN- SCHAFTSLEGUNG UND ENTLASTUNG DER REGIERUNG

Artikel 114 Absatz 1 des Grundgesetzes fordert unter anderem, dass der Bundesminister der Finanzen dem Bundestag und dem Bundesrat über das Vermögen und die Schulden im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung Rechnung zu legen hat.

Die Vermögensrechnung des Bundes (§ 86 BHO) hat den Charakter einer rudimentären Bilanz, da weder die Vermögens- noch die Schuldenseite komplett abgebildet werden. Deshalb stimmen Aktiva und Passiva in Summe auch nicht überein. Es fehlen wesentliche Posten wie das Anlagevermögen einschließlich des Infrastrukturvermögens und zahlreiche Verpflichtungen. Die Vermögensrechnung des Bundes weist zwar vereinzelt Rückstellungen aus und seit 2009 auch Rückstellungen für Pensionen und Beihilfeleistungen. Es ist jedoch nicht ersichtlich, nach welchen Kriterien die Auswahl erfolgt, welche Rückstellungen ausgewiesen werden und welche nicht. Mangels Vollständigkeit der Verpflichtungen kann der Leser aus einer Nicht-Nennung gerade nicht schließen, dass keine weiteren Verpflichtungen bestehen. Insofern fehlt der Aussagewert.

Diese rudimentäre Bilanz ist die Grundlage für die Entlastung der Bundesregierung. Sollte die Entlastung der Regierung nicht auf der Grundlage vollständiger Informationen erfolgen? Eine doppische Bilanz berücksichtigt sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden und kann deshalb dem Artikel 114 Absatz 1 Grundgesetz besser gerecht werden.

3.8 ABBILDUNG DES GESAMTEN VERWALTUNGS- HANDELNS IM GESAMTABSCHLUSS

Die Kameralistik hat kein mit einem Konzernabschluss vergleichbares Berichtsinstrument, das einen Gesamtüberblick über alle Aktivitäten der öffentlichen Hand liefert. Je mehr die öffentliche Hand Aufgaben, Vermögen oder Schulden auf andere Einheiten, zum Beispiel auf Beteiligungsunternehmen in privater Rechtsform, auslagert, umso bedeutender ist eine Konzernbetrachtung. Denn nur eine (doppische) Konzernrechnungslegung ist geeignet, ein zutreffendes und vollständiges Bild über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der jeweiligen Gebietskörperschaft oder des öffentlichen Sektors insgesamt zu vermitteln.

Beispiel:

Verkauft die öffentliche Hand Wohnungsbauvermögen an eine Eigengesellschaft, ist kameral betrachtet der Verkaufserlös in voller Höhe eine Einnahme. Bei dem Tochterunternehmen, das nach Doppik bilanziert, führt dies lediglich zu einer (erfolgsneutralen) Bilanzverlängerung und berührt nicht das Eigenkapital. Diese uneinheitliche Bilanzierung könnte zu einem Hin- und Herschieben von Vermögen zwischen Einheiten der öffentlichen Hand führen. Doppik verhindert solche „Verschiebebahnhöfe“ zwischen der kameral ausgerichteten Kernverwaltung und den kaufmännisch bilanzierenden Tochtergesellschaften.

Bei der Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses auf der Bundesebene nach doppelischen Regeln müssten neben der Kernverwaltung auch die rechtlich unselbstständigen und selbstständigen Einheiten einbezogen werden. Dazu gehören bereits über 100 unmittelbare Bundesbeteiligungen an Unternehmen des privaten Rechts – angefangen bei börsennotierten Unternehmen wie die Deutsche Telekom, über Eigengesellschaften wie die Deutsche Bahn bis hin zu kleinen und mittelgroßen GmbHs einschließlich deren Tochterunternehmen, alle mittelbaren Beteiligungen und andere Handlungsformen der öffentlichen Hand.

Auch auf andere Einheiten ausgelagerte Defizite oder Schulden werden in einem (doppelischen) Gesamt- bzw. Konzernabschluss einbezogen und vermitteln so ein Gesamtbild darüber, wie die öffentliche Hand – mit all ihren Handlungsformen – gewirtschaftet hat. Kreditaufnahmen über Beteiligungen oder bei öffentlichen Unternehmen angehäuften Verluste werden genauso berücksichtigt wie ausgelagertes Vermögen (z.B. Schienennetz der Deutschen Bahn).

4. WOZU EINE HARMONISIERUNG DER ÖFFENTLICHEN RECHNUNGSLEGUNG?

4.1 VERGLEICHBARKEIT INNERHALB DEUTSCHLANDS: SCHLUSS MIT DEM DEUTSCHEN FLICKENTEPPICH DER RECHNUNGSLEGUNG!

Als die Ständige Konferenz der Innenminister und -senatoren der Länder 2003 die Reform des Gemeindehaushaltsrechts beschloss, hat sie auch Mustertexte der Gesetze veröffentlicht. Die Länder hätten die Chance gehabt, diese Mustertexte in ihre Gesetzgebung zu übernehmen. Stattdessen wurde in jedem Bundesland „das Rad neu erfunden“. Der ausgeprägte deutsche Föderalismus hat bei der kommunalen Doppik dazu geführt, dass zahlreiche eigenständige Regelwerke der Rechnungslegung mit jeweils unterschiedlichen Detailregelungen existieren.

Diese kommunalen doppischen Regelwerke orientieren sich an den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsgesetzbuches, sehen jedoch zahlreiche Abweichungen vor, die sich nicht zwingend mit Besonderheiten des öffentlichen Sektors begründen lassen. Nicht nachvollziehbar ist außerdem, dass aus den Besonderheiten des Sektors länderspezifisch unterschiedlicher Regelungsbedarf abgeleitet wird. Zum Beispiel werden Rückstellungen für Beamtenpensionen von Bundesland zu Bundesland nach unterschiedlichen Grundsätzen bewertet. Manche Länder setzen auf kommunaler Ebene Pensionsrückstellungen erst gar nicht an.

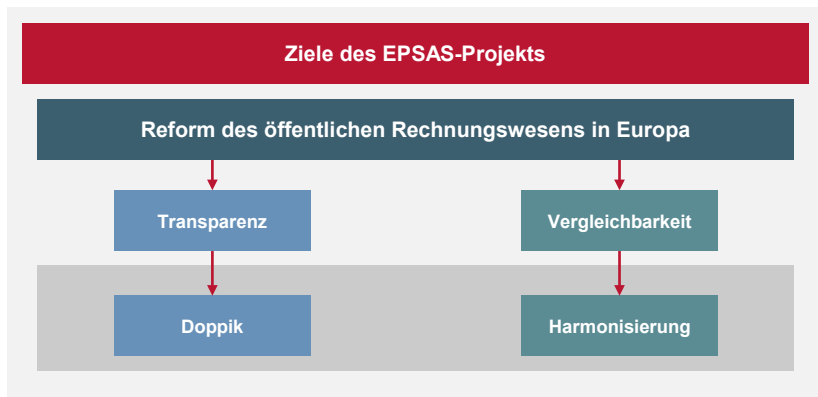
Angesichts dieser heterogenen Rechnungslegung im öffentlichen Sektor fehlt in Deutschland die Vergleichbarkeit sowohl vertikal als auch horizontal:

- zwischen den verschiedenen Ebenen des Bundes, der Länder und Kommunen;
- innerhalb der einzelnen Ebenen, z.B. zwischen den Kommunen verschiedener Länder;
- zwischen den verschiedenen Handlungsformen innerhalb eines Bundeslandes.

Die Eurostat-Initiative bietet die Chance, dieser Entwicklung entgegenzuwirken und – als positiver Nebeneffekt zur Verbesserung der Rechnungslegung des Bundes – die heterogene Rechnungslegung auch innerhalb Deutschlands zu vereinheitlichen.

4.2 VERGLEICHBARKEIT INNERHALB DER EU: MINDEST-QUALITÄT DER DATEN ALS GRUNDLAGE FÜR DIE WIRTSCHAFTS- UND WÄHRUNGSUNION

Den Anstoß für den europäischen Harmonisierungsprozess gab die Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 08.11.2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten. Die Verlässlichkeit der Daten auf der makroökonomischen Ebene (öffentliche Finanzstatistik) hängt entscheidend von der Qualität der Daten auf der mikroökonomischen Ebene (staatliche Jahresabschlüsse) ab. Dazu braucht es grundsätzlich nur einen Satz an Daten, um neben den Inputdaten für die Statistik auch relevante Rechnungslegungsinformationen zu erhalten und so beide Ziele – Vergleichbarkeit sowie Transparenz – zu vereinbaren.



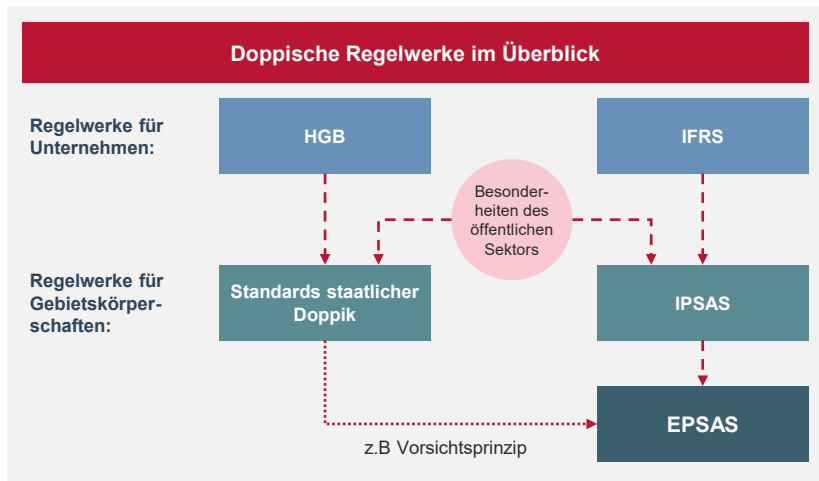
Solange keine einheitlichen Datengrundlagen geschaffen sind, kann es bei Gesellschaftskörperschaften mit kameralem Rechnungswesen aufgrund der unterschiedlichen Rechnungsstile zu notwendigen Überleitungen bzw. Umrechnungen kommen, die Verwerfungen und Ungenauigkeiten im Rahmen der Aggregation nach sich ziehen.

Es ist nicht nachvollziehbar, wieso die europäische Integration – nach einer europäischen Währungsunion, Bankenunion, Fiskalunion, Beschäftigungsunion usw. – ausgerechnet bei der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor enden soll, während dies im Bereich der Wirtschaft weitergehend geregelt und umgesetzt ist.

5. WELCHES REGELWERK? – AUSGESTALTUNG DOPPISCHER RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS

Die genannten Ziele lassen sich nur erreichen, wenn ein konsistentes Regelwerk zugrunde gelegt wird. Solange diese Regelungen die doppelischen Grundsätze widerspiegeln, erscheint vieles vertretbar – sei es nun das HGB mit branchenbezogenen Modifizierungen, Standards staatlicher Doppik, IPSAS oder (noch zu entwickelnde) EPSAS. Würden die Gebietskörperschaften in Deutschland auf allen drei Ebenen einheitlich die Standards staatlicher Doppik anwenden, wäre dies bereits ein großer Schritt in die richtige Richtung.

Für eine europäische Harmonisierung wäre es jedoch wenig zielführend, wenn jeder Mitgliedstaat versuchte, seine nationalen Regelungen durchzusetzen. Stattdessen ist es erfolgversprechender, auf einem Regelwerk aufzusetzen, das bereits einen internationalen Kompromiss unter Berücksichtigung der Besonderheiten des öffentlichen Sektors darstellt – wie dies (nur) bei den IPSAS der Fall ist.



Zwar nimmt das Bundesfinanzministerium auf Arbeitsebene an den Diskussionen in der Eurostat Working Group zur technischen Entwicklung der EPSAS teil und hat mit der expliziten Nennung des Vorsichtsprinzips im EPSAS-Rahmenkonzept auch bereits erste Erfolge erzielt. Es besteht jedoch die Gefahr, dass die Akzeptanz deut-

scher Wünsche bei der Ausgestaltung europäischer doppischer Standards dadurch beeinträchtigt wird, dass Bundestag, Bundesrat und Bundesrechnungshof weiterhin bekräftigen, dass Deutschland nicht beabsichtige, diese Standards künftig auch selbst anzuwenden.

Deutschland sollte daher stattdessen als größtes und bedeutendstes EU-Mitglied eine Vorbildfunktion einnehmen und die Entwicklung zukunftsfähiger einheitlicher Systeme in der EU aktiv mitgestalten sowie im eigenen Land eine Rechnungslegung anstreben, die einem internationalen Vergleich standhält, insbesondere wenn es maßgeblich daran beteiligt ist, Wirtschafts- und Verwaltungsreformen in anderen EU-Staaten (wie etwa Griechenland) durchzusetzen.

6. FAZIT UND APPELL

6.1 EUROPÄISCHE ENTWICKLUNGEN

Auf europäischer Ebene läuft seit einigen Jahren ein von der EU-Kommission initiiertes Prozess, einheitliche periodengerechte Rechnungslegungsstandards für öffentliche Haushalte in Europa einzuführen. Das von Eurostat organisierte EPSAS-Projekt hat zwei Zielsetzungen:

1. Transparenz – dafür ist eine periodengerechte (doppische) Rechnungslegung der Gebietskörperschaften erforderlich
2. Vergleichbarkeit – dafür bedarf es einer Harmonisierung der Rechnungslegung in der EU.

Um beide Ziele zu erreichen, bedarf es eines einheitlichen Regelwerks, auf das sich die EU-Mitgliedstaaten einigen – die künftigen EPSAS.

Es fehlt noch die konkrete Ausgestaltung der einheitlichen doppelischen Standards. Aber die Doppik ist bei der Mehrheit in Europa bereits angekommen – sei es gezwungenermaßen, weil bei manchen die Doppik-Einführung zur Auflage für den Erhalt öffentlicher Zuwendungen oder Krediten von internationalen Förderbanken gemacht wurde, oder aus Überzeugung, weil die Reform der Rechnungslegung als Bestandteil einer umfassenden Reform des Public Finance Management und damit als Teil einer Modernisierung des Staates angesehen wird (z.B. Portugal, aber auch Saudi-Arabien). So haben viele Staaten bereits freiwillig auf nationale doppelische Standards oder direkt auf IPSAS umgestellt oder stellen gerade um.

Deutschland allein wird diesen Prozess nicht aufhalten können.

6.2 DOPPIK ALS „BETRIEBSSYSTEM MODERNER VERWALTUNGSSTEUERUNG“

Auf der staatlichen Ebene in Deutschland wird seit Jahren ohne ein klares Ergebnis um das vermeintlich beste System für das öffentliche Haushaltswesen gerungen: Ist die Kameralistik mit ihrer Ausgaben- und Einnahmen-Betrachtung besser oder ein System, das auf Aufwendungen und Erträgen basiert?

Die Antwort liegt nicht in einem „entweder ... oder“, sondern in dem „sowohl ... als auch“. Beide Sichten sind wichtig. Die Einnahmen und Ausgaben der Kameralistik sind nicht nur für öffentliche Haushalte, sondern auch für Unternehmen eine zentrale Steuerungsgröße. Aber: Weder im Unternehmen noch in einem Staatshaus-

halt wird diese eine Sichtweise alle bedeutenden Informationen liefern können. Mit Blick auf den Staat zeigt sich dies an den Fragen, die in den vergangenen Jahren an Bedeutung gewonnen haben: Welche Zukunftslasten verbergen sich in Pensionszusagen und anderen langfristigen Leistungsversprechen? Wie steht es um den Zustand des Vermögens, vor allem des Infrastrukturvermögens? Welche Risiken schlummern in Beteiligungen der öffentlichen Hand an Unternehmen, seien es Landesbanken, Flughäfen oder Verkehrsunternehmen?

Ein Haushalts- und Rechnungswesen, das zu diesen Fragen entscheidungsrelevante Informationen liefert, ist allein keine hinreichende Garantie dafür, dass sich Fehlentwicklungen nicht wiederholen. Auch auf der Basis umfassender Informationen können ökonomisch schlechte, aber politisch gewollte Entscheidungen getroffen werden. Doch Transparenz und relevante Informationen sind eine notwendige Voraussetzung für gute Entscheidungen und für eine bessere Steuerung.

Die Kameralistik liefert einen wichtigen Ausschnitt dieser Informationen – die **Sicht auf die Liquidität**. Die **Sicht auf das vorhandene Vermögen und die Schulden**, einschließlich der Zukunftslasten wie Pensionen, und damit auf das (im öffentlichen Sektor regelmäßig negative) Nettovermögen ist ebenso wichtig. Eine dritte **Perspektive – die auf das Ergebnis des Wirtschaftens**, das Jahresergebnis nach periodisierten Aufwendungen und Erträgen – rundet das Bild ab. Diese Perspektive trifft eine Aussage über die Entwicklung des Nettovermögens im Verlauf eines Haushaltsjahrs – also von einer Periode zur anderen.

Insofern ist es nicht die Frage, welche Sicht für das staatliche Haushaltswesen besser geeignet ist. Denn: Wenn nur aus einer Perspektive gesteuert wird, wird falsch gesteuert. Eine auf Nachhaltigkeit ausgelegte, generationengerechte Betrachtung kommt in der Kameralistik systembedingt zu kurz. Deshalb ist die mehrdimensionale Steuerung einer eindimensionalen überlegen.

Die Versuche in der Vergangenheit, die althergebrachte Kameralistik um weitere Dimensionen zu erweitern, waren wenig erfolgreich. Die gesetzlich vorgeschriebene Vermögensrechnung fristet in manchen Ländern – und gerade auch in Deutschland beim Bund – ein Schattendasein. Grundvermögen ist nicht dem Wert, sondern nur der Fläche nach beziffert. Die sogenannte erweiterte Kameralistik, also der Versuch, im althergebrachten System Abschreibungen durch reinen Bestandsvergleich zu ermitteln, hat nicht funktioniert.

Vor diesem Hintergrund bietet die Doppik Chancen:

- Sie bietet ein modernes System an, das unter einem **konzeptionell geschlossenen Dach** sowohl (1) die zahlungsorientierten – mithin kameralen – Infor-

mationen als auch die (2) Vermögens- und (3) die Ergebnissicht bereitstellen kann. Doppik ermöglicht als „Betriebssystem“ die Ableitung dieser Sichten ohne technische oder konzeptionelle Brüche. Sie kann eine verwaltungsinterne Infrastruktur liefern, aus der alle drei Sichtweisen bedient werden können.

- Nur in einer kaufmännischen Doppik können die Zahlen der öffentlichen Betriebe, Sondervermögen und Unternehmen konsolidiert werden. Die Entwicklung der vergangenen Jahre hat gezeigt: Vielerorts entwickelt sich die Haushaltssteuerung zunehmend zu einer **Konzernsteuerung**, weil Aufgaben in private Rechtsformen ausgelagert werden. Vor dem Hintergrund der Schuldenbremse, die eine Neuverschuldung in den Haushalten ausschließt, in öffentlichen Unternehmen aber weiter zulässt, könnte sich dieser Trend noch einmal verstärken. Wer Körperschaften und öffentliche Unternehmen in der (parlamentarischen) Steuerung „einfangen“ will, muss doppisch steuern.
- Darüber hinaus kann die Doppik einen Impuls zu einer **weitergehenden Verwaltungsmodernisierung** geben. Ob Asset Management, Controlling oder Risikomanagement bei Finanzinstrumenten wie Derivaten – kaufmännisches Rechnungswesen unterstützt operative Modernisierungen durch Transfermöglichkeiten aus der Wirtschaft, jedenfalls dort, wo die öffentliche Hand dies will, weil sie Vorteile sieht.

Insofern ermöglicht die Doppik die Modernisierung der Verwaltungsinfrastruktur, auf der die mehrdimensionale Steuerung aufbauen kann.

6.3 KOMMUNALE DOPPIK: LICHT UND SCHATTEN

Wirtschaftsprüfer haben von Anfang an Kommunen bei der Erstellung von doppischen Jahresabschlüssen begleitet oder diese geprüft. Auch aus dieser Arbeit wissen die Praktiker: Die kommunale Doppik hat Vorteile gebracht, aber sie läuft noch nicht überall rund und wird mancherorts in der Politik und in der Verwaltung immer noch als Fremdkörper empfunden.

Als Nutzen ließ sich beobachten: Der Fokus auf das vorhandene Vermögen ist in doppisch geführten Kommunen gestiegen. Auch ist der Verkauf von Tafelsilber unattraktiver geworden und längerfristige wirtschaftliche Überlegungen gewinnen schneller die Oberhand. Beteiligungen sind mit ihren Chancen (mögliche Wertsteigerungen), aber auch ihren Risiken (Wertminderungen) auf dem Radar vieler Entscheider in Kommunen präsenter.

Es gibt aber auch nicht zu leugnende Probleme: Die Akzeptanz gerade bei der Kommunalpolitik ist mancherorts nicht gegeben. Die Komplexität doppischer Haushalte

ist ebenfalls ein Problem. In der Konsequenz wird mit den neuen doppelischen Informationen nicht gearbeitet – sie fließen nicht in den politischen Entscheidungsprozess ein. Dadurch entsteht vielerorts der Eindruck, die Umstellung war ein unnötiger Schritt, der nur Kosten verursacht und keinen Nutzen gebracht habe.

Diese Themen beschäftigen auch den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer. Aus Prüfersicht fehlt es den Verwaltungen manchmal an einer gesunden Fähigkeit, Dinge zu vereinfachen. Die Wahrnehmung, dass kaufmännisches Rechnungswesen quasi naturgegeben kleinteilig und aufwändig sein muss, ist dabei so falsch wie weit verbreitet. Aus der Sicht der Wirtschaftsprüfung heißt das Kriterium: Ist eine Zahl bedeutend für die zutreffende Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse? Was hierfür unwesentlich ist, kann weggelassen werden. Mit Erfahrung und praxisgereiften Maßstäben können Wirtschaftsprüfer dabei helfen, Wesentliches von Unwesentlichem zu unterscheiden und Aufwand und Komplexität zu reduzieren. Bei einer Anlageninventur muss gegebenenfalls nicht jeder (preiswerte) Kunstdruck oder jeder (alte) Stuhl aufgenommen werden. Urlaubs- oder Überstundenrückstellungen werden beispielsweise in vielen Kommunen nicht wesentlich sein und könnten auch weggelassen werden.

Die Erfahrungen mit der kommunalen Doppik lehren, dass die Adressatenorientierung wichtig ist. Erste Adressaten eines Haushaltswesens sind die Vertretungskörperschaften, die Kommunalpolitik. Pläne, Berichte und Abschlüsse müssen von ihnen als nützlich und aussagekräftig empfunden werden. Dabei hat die Planungsseite Priorität: Budgetentscheidungen sind der Ausgangspunkt des öffentlichen Haushaltes. Auch zeigen die Erfahrungen, dass Unsicherheit im neuen System eher zu einer Übergenaugigkeit führt, die mit Erfahrungen und klaren Maßstäben auf ein praktikables Maß begrenzt werden kann.

Adressatenorientierung, Planungsfokus und Vereinfachung durch Wesentlichkeitsorientierung – so lassen sich die Erfahrungen aus der kommunalen Doppik zusammenfassen. Diese Erfahrungen gilt es zu nutzen, entweder als *Good Practice* oder auch, um Fehler der Vergangenheit zu vermeiden.

6.4 ERFAHRUNGEN FÜR EPSAS NUTZEN

Mit EPSAS entsteht ein Regelwerk, das für Gebietskörperschaften und die Einrichtungen der Sozialversicherung in den EU-Mitgliedstaaten bereits mittelfristig verpflichtend werden könnte. Somit wird eine Verpflichtung für Bund, Länder und Kommunen sowie weiteren Institutionen wie etwa Sozialversicherungen entstehen, zumindest in der Abrechnung doppische Zahlen zu liefern.

Deutschland steht in dem Prozess, EPSAS einzuführen, politisch abseits. Obwohl das Bundesfinanzministerium und ausgewählte Länder auf Arbeitsebene in Gremien der Kommission mitarbeiten, haben Bundestag, Bundesrat und der Bundesrechnungshof ihre grundsätzliche Ablehnung bekräftigt. In der Folge ist der Einfluss Deutschlands auf den Prozess begrenzt. Wer das „ob“ diskutiert, kann das „wie“ nur begrenzt beeinflussen.

Einiges spricht dafür, dass eine EPSAS-Einführung als Aufgabe früher oder später auf die Verwaltungen in Deutschland zukommen wird. Insofern ist es rational, diese wahrscheinliche Zukunft mitzugestalten. Und es gibt gute Gründe, die Entwicklung der Standards zu beeinflussen. Die kommunalen Erfahrungen zeigen, dass es typische Fallstricke gibt, die vermieden werden können. Darüber hinaus hat auch die Sozialversicherung in Deutschland umfangreiche Erfahrung mit der Doppik, die genutzt werden sollte.

EPSAS darf nicht überkomplex werden, es muss adressatenorientierte Abschlüsse und Berichte ermöglichen und es sollte als System planungsgeeignet sein, um im parlamentarischen Prozess Nutzen entfalten zu können.

Eine mögliche Lösung wäre ein „kameraler“ (zahlungsstromorientierter) Haushalt sowie ein EPSAS-Abschluss auf der Basis eines doppisch buchenden Systems. Die Doppik bietet mit dem System der drei Komponenten Chancen. Als modernes Betriebssystem für Verwaltungssteuerung, das intern Primärdaten nach „Soll und Haben“ sowie nach Zahlungsarten bucht, kann die Doppik sowohl bessere (mehrdimensionale) Steuerungsinformationen liefern und die EPSAS-Anforderungen abdecken als auch im Kern des Haushaltswesens für die Ermächtigung durch die Parlamente weiterhin einen kameralen Haushaltsplan bereitstellen.

In einem Perspektivenwechsel liegt eine besondere Chance. Statt im „ob“ bezüglich der EPSAS-Entwicklung oder im Streit „Kameralistik versus Doppik“ zu verharren, ist es angezeigt, die Potentiale der Entwicklung zu nutzen. Die Chance liegt darin, bei intelligenter Nutzung mit dem Werkzeug der Doppik sowohl Vertrautes zu bewahren, etwa die zahlungsorientierten kameralen Haushaltspläne, als auch die externen Anforderungen (EPSAS) zu erfüllen und gleichzeitig moderne Steuerungsinstrumente wie Bilanz und Ergebnisrechnung zu ermöglichen.

Um dies zu erreichen, gilt es

- EPSAS in Europa mitzugestalten, um sie adressatenorientiert und möglichst einfach zu machen, und
- die Doppik-Diskussion in Deutschland pragmatischer unter der Prämisse eines „sowohl als auch“ zu führen.

BILDRECHTE:

©istock.com/imaginima

©istock.com/SARINYAPINNGAM



WIRTSCHAFT BRAUCHT **VERTRAUEN.**

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus

Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de