

Herrn
Kay Scheller
Präsident des
Bundesrechnungshofs
Adenauerallee 81
53113 Bonn

Düsseldorf, 1. Dezember 2017

523

vorab per E-Mail: kay.scheller@brh.bund.de

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDEDDXXX
UST-ID Nummer: DE119353203

Sonderbericht vom 15.11.2017 – Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union

Sehr geehrter Herr Scheller,

aus der Presse haben wir von dem Sonderbericht an das Parlament, die Bundesregierung und die Öffentlichkeit nach § 99 BHO erfahren, in dem der Bundesrechnungshof kritisch zur Harmonisierung der Rechnungslegung in der EU und insbesondere zur Einführung der Doppik für den Bund Stellung nimmt.

Der Sonderbericht und die Presseäußerungen haben Verwunderung und Unverständnis nicht nur im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ausgelöst. Gerne würden wir ein Gespräch mit Ihnen führen, um die Position und die Beweggründe des Bundesrechnungshofs zu verstehen.

Insbesondere die folgenden Punkte in den Darlegungen des Bundesrechnungshofs sind für uns nicht nachvollziehbar:

- Der Bericht leugnet die in Wissenschaft und Praxis anerkannten Vorteile einer (periodengerechten) doppelten Buchführung, der sogenannten Doppik. Die doppische Rechnungslegung dient einer generationengerechteren Steuerung, erhöhten Transparenz und Rechenschaftslegung im Gegensatz zur Kameralistik, die grundsätzlich nur Ein- und Auszahlungen abbildet. Allein im Wege der Doppik kann eine sachgerechte Darstellung von Vermögen und

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

Schulden sowie eine verursachungsgerechte Erfassung des Ressourcenverbrauchs erreicht werden.

- Der Bericht differenziert nicht zwischen den Kosten, die sich unmittelbar aus der Einführung der Doppik ergeben, und den darüber hinausgehenden Kosten, etwa aus ohnehin überfälligen Modernisierungsmaßnahmen der Verwaltungssteuerung und IT-Infrastruktur.
- Anders als der Bericht suggeriert, werden die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) unter maßgeblicher Mitwirkung von Vertretern der öffentlichen Verwaltung verfasst. Der Standardsetzer für internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB) setzt sich mehrheitlich aus deren Vertretern zusammen. Lediglich zwei der achtzehn Mitglieder gehören dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer an.
- Allgemein ist es im Rahmen der Entwicklung von Gesetzesentwürfen üblich und notwendig, das Wissen und den Sachverstand Dritter einzubeziehen. Es entbehrt jeder Logik, warum der Bundesrechnungshof fordert, im Zuge der europäischen Harmonisierungsbestrebungen auf die Expertise ausgerechnet des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer zu verzichten, der nicht zuletzt wegen der staatlichen Vorbehaltsaufgabe bei der Abschlussprüfung über besondere Erfahrungen verfügt.
- Der Bericht setzt die IPSAS mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) gleich. Unberücksichtigt bleibt, dass die IPSAS auf die Informationsbedürfnisse einer Vielzahl von Nutzern – von Steuerzahlern bis hin zu Parlamentariern – abstellen. Deshalb übernehmen die IPSAS die IFRS nicht unverändert, sondern formulieren gerade vor dem Hintergrund der Besonderheiten der öffentlichen Hand abweichende Regelungen.
- Angesichts der zersplitterten Rechnungslegungslandschaft im öffentlichen Sektor in Deutschland ist es u.E. nicht angebracht, internationalen Regelwerken vorzuwerfen, dass sie Wahlrechte oder Ermessensspielräume enthalten. Bereits bei einer Übernahme in der Europäischen Union können außerdem in den IPSAS enthaltene Wahlrechte ausgeübt werden, um eine größere Vergleichbarkeit innerhalb Europas zu schaffen. Als Argument gegen ein doppeltes Regelwerk können Bilanzierungswahlrechte daher nicht herangezogen werden. Im Übrigen existiert kein (periodengerechtes) Regelwerk der Rechnungslegung, das ohne ein gewisses Maß von Ermessensspielräumen auskommt. Der grundlegende Nutzen wird dadurch nicht in Frage gestellt.

Seite 3/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

- Eine vergangenheitsbezogene Darstellung von Zahlungsströmen braucht kein Ermessen, da sie nur die Vergangenheit abbildet. Die Doppik hingegen erfasst die künftigen Zahlungsverpflichtungen, die in der Berichtsperiode bereits wirtschaftlich verursacht sind, und muss diese notfalls auch schätzen. Zum Umgang mit Schätzungen bestehen seit Jahrzehnten – auch in der deutschen handelsrechtlichen Bilanzierungstradition – zahlreiche Verfahren, Methoden und Konventionen. Zusätzliche Informationen im Anhang hinsichtlich der gewählten Vorgehensweise stellen zudem eine grundsätzliche Vergleichbarkeit sicher.
- Der Stellenwert des Vorsichtsprinzips ist in der Tat eine grundlegende Frage der Rechnungslegung. Die kaufmännische Rechnungslegung dient verschiedenen Zielen, etwa der Informationsvermittlung und der Bestimmung ausschüttungsfähiger Beträge zum Beispiel bei (haftungsbeschränkten) Unternehmen. Zwischen beiden Zielen besteht ein gewisser Zielkonflikt, der durch mehr oder weniger Betonung des Vorsichtsprinzips zugunsten des einen oder des anderen Ziels gelöst werden kann. Im Rahmen der Doppik für Bund und Länder wäre also ebenfalls eine Konvention erforderlich: Wird beispielsweise zum Schutz künftiger Generationen das Vorsichtsprinzip bei der Ermittlung der staatlichen Vorsorge für künftige Belastungen betont, führt dies tendenziell zu höheren Rückstellungen. Aber unabhängig davon, welcher Ausprägung des Vorsichtsprinzips letztlich gefolgt wird, führt die Doppik in jedem Fall dazu, dass höhere Verpflichtungen ausgewiesen werden als bei einer kameralen Jahresrechnung. Insofern ist es widersprüchlich, sich für die Kameralistik (ohne Rückstellungen) mit dem Argument auszusprechen, dass die Doppik-Standards das Vorsichtsprinzip nicht streng genug anwenden würden und deshalb die anzusetzenden Rückstellungen nicht hinreichend seien.
- Der Bundesminister der Finanzen kommt der Forderung des Art. 114 Abs. 1 des Grundgesetzes, über das Vermögen und die Schulden Rechnung zu legen, bei materieller und nicht nur formaler Betrachtung seit Jahren nicht nach: In der Vermögensrechnung des Bundes fehlen wesentliche Posten wie das Anlagevermögen einschließlich des Infrastrukturvermögens und viele Rückstellungen. Vor diesem Hintergrund ist es überraschend, dass der Bundesrechnungshof, anstatt auf die Vervollständigung der Vermögensrechnung zu dringen, die Sinnhaftigkeit der Doppik und damit die vollständige Darstellung von Vermögen und Schulden in Frage stellt.
- Nicht zu vergessen ist, dass gerade die Kameralistik zu Fehlsteuerungen geführt hat. Ein allein an Zahlungsströmen orientiertes Rechnungswesen ver-

Seite 4/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

hindert nicht, dass dringend notwendige Maßnahmen zum Erhalt der nationalen Infrastruktur unterlassen werden. Nur weil dieses Unterlassen in der Kameralistik nicht sanktioniert wird, konnte es zu der heutigen maroden Infrastruktur kommen – seien es Autobahnen, Brücken oder auf kommunaler Ebene der Zustand von Schulen und Kindergärten.

- Der Bundesrechnungshof selbst hat in der Vergangenheit den schleichenden Vermögensverzehr zu Lasten künftiger Generationen in Form von Veräußerungen von Grundvermögen und Beteiligungen durch den Bund angeprangert. Unklar ist, woher der Sinneswandel rührt und warum sich der Bundesrechnungshof heute gegen die systematische Erfassung und Transparenz des Vermögensverzehrs in einer doppischen Rechnungslegung wehrt.
- Wenn aufgrund der demographischen Entwicklung absehbar ist, dass in der Zukunft immer weniger Menschen für immer höhere, nicht aus der Rechnungslegung ablesbare Lasten aufkommen müssen, gibt es keine Alternative zu einer doppischen Rechnungslegung. Nur daraus wird der Preis politischer Entscheidungen, die den Handlungsspielraum in der Zukunft einschränken, sichtbar. Der Blick in den Rückspiegel der Kameralistik hilft nicht.

Zu den genannten Punkten finden Sie detaillierte Ausführungen in der Anlage.

Gerne stehen wir für einen Gedankenaustausch zur Verfügung und erläutern unsere Auffassung in einem persönlichen Gespräch.

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Naumann

Dr. Eulner, WP StB
Fachreferentin

Anlage

Anlage

Vorteile einer periodengerechten Rechnungslegung

Deutschland gehört zu den wenigen Staaten, die in der Kernverwaltung auf Bundesebene noch nicht von der zahlungsorientierten Kameralistik auf eine periodengerechte Rechnungslegung nach doppischen Grundsätzen umgestellt haben. Es ist allgemein anerkannt, dass eine kaufmännische Rechnungslegung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung aussagefähiger als eine rein zahlungsorientierte Rechnungslegung ist, da mit ihr eine sachgerechte Darstellung von Vermögen und Schulden sowie eine verursachungsgerechte Erfassung des Ressourcenverbrauchs erreicht werden kann. Deshalb 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. Vor diesem Hintergrund ist nur schwer nachvollziehbar, warum der Bund mit über 300 Milliarden Euro Steuereinnahmen – wie ein Kleinstkaufmann – mit einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auskommen soll. Nicht nur privatwirtschaftliche Unternehmen haben mit begrenzten Ressourcen zu wirtschaften. Staatliches Handeln ist darauf ausgerichtet, den öffentlichen Bedarf zu decken; Gebietskörperschaften müssen daher ebenfalls Grundüberlegungen 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 (zumindest) in einer unerwünschten Ausweitung der Verschuldung. Auch in Zeiten guter wirtschaftlicher Lage besteht unzweifelhaft Bedarf für eine optimale Steuerung der Haushaltswirtschaft. Der Umgang mit öffentlichen Geldern erfordert besondere Sorgfaltspflichten bei der Steuerung politischer Entscheidungen unabhängig von der konkreten wirtschaftlichen Lage und gerade auch im Hinblick auf künftige Veränderungen zum Schlechteren.

In der wissenschaftlichen Diskussion wird deshalb national wie international allein die Doppik als zukunftsfähiges Rechnungslegungskonzept für die öffentliche Verwaltung erachtet. Die Doppik garantiert zwar keinen wirtschaftlichen Erfolg, aber sie kann die Entscheidungsfindung unterstützen und Anreize geben, mithilfe von betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten ressourcenschonend zu handeln – vorausgesetzt, dass die Rechnungslegungsinformationen als Grundlage auch für politische Entscheidungen mit finanziellen Folgen herangezogen werden. Fraglich ist allenfalls, ob die Doppik politische Entscheidungen

Seite 6/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

beeinflussen wird, solange sich das Haushaltswesen (Haushaltsausgleich) an Aus- und Einzahlungen orientiert und nicht an Aufwendungen und Erträgen.

In einer kameralen Welt ist es (systembedingt) sehr viel leichter, Belastungen auf spätere Generationen zu verlagern. So wirken sich politische Entscheidungen von heute nicht auf den aktuellen kameralen Abschluss des Staates aus, weil sie erst später auszahlungswirksam werden. Ein Haushaltsausgleich auf Grundlage einer doppischen Ergebnisrechnung könnte hingegen Fehlanreize vermeiden, weil diejenige Generation, die eine Entscheidung trifft, bereits dazu beitragen muss, den Ressourcenverbrauch zu erwirtschaften.

Mit der Doppik fällt es leichter, eine Überalterung der Infrastruktur zu vermeiden: Über den Anlagenspiegel zeigt sich die Altersstruktur des Anlagevermögens und über die Ermittlung der Abschreibungen der tatsächliche Werteverzehr. Zudem sind Zahlungsmittelabflüsse in ihrer Darstellung klar zu differenzieren in Investitionen in neue oder verbesserte Infrastruktur einerseits und in Instandhaltung bereits vorhandenen Infrastrukturvermögens andererseits. In der heutigen Darstellung ist dies selbst für erfahrene Verkehrspolitikern aus den vorhandenen Informationen nicht ablesbar.

Ein (kameraler) Schuldenstand, der nur Kapitalmarktschulden (in der Terminologie der öffentlichen Verwaltung sog. „explizite Schulden“), aber nicht auch die anderen Schulden wie Pensionsverpflichtungen, Verpflichtungen aufgrund unterlassener Instandhaltung, Risiken aus Haftungsverhältnissen wie Bürgschaften und Garantien oder Sozialleistungen (in der Terminologie der öffentlichen Verwaltung sog. „implizite Schulden“) mit einbezieht, ist wenig aussagekräftig. Tragfähig bzw. nachhaltig sind staatliche Finanzen, wenn der Staat seinen finanziellen Verpflichtungen insgesamt langfristig nachkommen kann. Entscheidend dafür ist die Ermittlung des tatsächlichen öffentlichen Schuldenstands. Für die Ermittlung der Verpflichtungen insgesamt reicht die klassische Kameralistik nicht aus.

Die Differenzierung in der Terminologie der öffentlichen Verwaltung in sog. „explizite Schulden“ und „implizite Schulden“ vernebelt, dass es sich auch bei den sog. „impliziten“ um echte Schulden bzw. eindeutige künftige Belastungen handelt. Für den Bürger ist darüber hinaus wenig aussagekräftig und intransparent, wenn in der Öffentlichkeit die (kameralen) Schulden des Bundes mit den (doppischen) Schulden der Kommunen verglichen werden.

Außerdem ist bei Anwendung der Kameralistik eine (doppische) Konzernrechnungslegung nicht möglich, die jedoch vor dem Hintergrund der Auslagerung von Aufgaben, Vermögen oder Schulden auf andere Einheiten an Bedeutung

Seite 7/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

gewinnt, um ein zutreffendes und vollständiges Bild über die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der jeweiligen Gebietskörperschaft oder des öffentlichen Sektors insgesamt zu vermitteln. Der Verzicht auf eine Konzernrechnungslegung birgt das Risiko, dass ein Vermögensverzehr (vorerst) intransparent und ohne Sanktionen stattfindet und somit Verstöße gegen den Grundsatz der Generationengerechtigkeit zu spät erkannt werden. Zahlreiche Beispiele in der Wirtschaft belegen die Gefahren, die aus dem Verzicht auf konsolidierte Daten resultieren.

Nach Art. 114 Abs. 1 GG hat der Bundesminister der Finanzen – als Grundlage für die Entlastung der Bundesregierung – über das Vermögen und die Schulden Rechnung zu legen. Diese Forderung vollständig zu erfüllen kann nur mit einem doppelten System gelingen. Dementsprechend ist die vom Bund aufgestellte Vermögensrechnung lückenhaft (vgl. z.B. die Vermögensrechnung 2016 auf Seite 8 und die dort mit 0,0* Mio. Euro ausgewiesenen Posten und mit der Fußnote: „Die mit * gekennzeichneten Posten werden gegenwärtig nicht wertmäßig nachgewiesen.“). Nicht erfasst werden u.a. wesentliche Posten wie das immaterielle Vermögen und das Sachanlagevermögen. Der Grundbesitz des Bundes fehlt vollständig, also auch Bundesautobahnen und -straßen sowie Schifffahrtswege (lt. Seite 11 der Vermögensrechnung wird das Grundvermögen nur flächenmäßig erfasst).

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. Ein rein kameraler Schuldenausweis bezieht sich auf Kreditmarktmittel, Anleihen und Darlehen. Ein doppelter Schuldenausweis berücksichtigt hingegen sämtliche Verpflichtungen, die in der Vergangenheit bereits wirtschaftlich verursacht sind. Die Vermögensrechnung des Bundes weist zwar vereinzelt Rückstellungen aus und seit 2009 auch Rückstellungen für Pensionen und Beihilfeleistungen, aber nicht alle Verpflichtungen.

Bei Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses auf Bundesebene müssten neben der Kernverwaltung auch die rechtlich unselbständigen und selbständigen Einheiten einbezogen werden. Dann würde über die Konsolidierung von Tochterunternehmen z.B. das Schienennetz unter dem Infrastrukturvermögen ausgewiesen werden.

Die mangelhafte Durchsetzung der Regeln des präventiven und korrektiven Arms des Stabilitäts- und Wachstumspaktes sind in der Tat bedauerlich. Sie sind aber eher ein Zeichen dafür, dass die Politik und Verwaltung überwacht

Seite 8/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

werden müssen. Dafür liefert die Doppik bessere Grundlagen als die Kameralistik.

Vorteile einer Harmonisierung in Deutschland

Neben den offenkundigen Vorteilen der internationalen Vergleichbarkeit könnte sich eine Harmonisierung in Europa speziell für Deutschland positiv auswirken. Durch zahlreiche eigenständige Regelwerke mit jeweils unterschiedlichen Detailregelungen ist die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor in Deutschland äußerst heterogen; Deutschland nimmt somit eine unrühmliche Sonderstellung ein. Auf kommunaler Ebene ist die Reform zur Einführung der Doppik zwar weitgehend abgeschlossen, aufgrund der föderalen Struktur differieren die Regelungen aber zum Teil stark zwischen den einzelnen Bundesländern.

Für den Bürger und andere Adressaten sind diese Abweichungen zwischen den Bundesländern, aber auch zwischen den verschiedenen Einheiten (Kernverwaltung, Eigenbetriebe, Anstalten des öffentlichen Rechts, Zweckverbände, privatrechtliche Unternehmen, Hochschulen) innerhalb eines Bundeslandes kaum noch überschaubar, zumal kaum nachvollzogen werden kann, woraus die Abweichungen resultieren. Mit den Besonderheiten des öffentlichen Sektors lassen sie sich in vielen Fällen jedenfalls nicht begründen.

Insofern kann aus dem Eurostat-Projekt der positive Nebeneffekt resultieren, dass der Zersplitterung der Rechnungslegung in Deutschland entgegengewirkt wird und dadurch die Transparenz und Vergleichbarkeit gestärkt werden.

Kosten-Nutzen-Abwägungen

Angesichts dieser Vorteile ist kaum nachvollziehbar, dass den voraussichtlichen Kosten der Reform „faktisch kein Nutzen“ (S. 24 des Sonderberichts) gegenüberstehen soll. Die Nutzenpotenziale sind vielfältig, wenngleich nicht immer exakt quantifizierbar. Zu Recht hatte der Bundesrechnungshof selbst zumindest in der Vergangenheit – anders als heute – wiederholt für die Einführung der doppelischen Rechnungslegung plädiert (vgl. u.a. BT-Drs. 16/2400).

Die (Einführungs-)Kosten sind für Deutschland relativ hoch, weil für den Bund von einem im EU-Vergleich recht niedrigen Reifegrad der Rechnungslegung sowie der IT-Infrastruktur auszugehen ist. Bei der Angabe quantitativer Schätzungen sollte deshalb auch offengelegt werden, welcher Betrag auf die grundsätzliche Umstellung entfällt und welcher Betrag darüber hinaus auf eine (ohne-

Seite 9/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

hin überfällige) Modernisierung der Verwaltungssteuerung, von Prozessen, Software oder Infrastruktur wie Computer oder Netze zurückzuführen ist. Letzteres dürfte im Zweifel den größeren Teil der Gesamtkosten ausmachen.

Bei einer Kosten-Nutzen-Abwägung sind außerdem die Opportunitätskosten der Nichteinführung der Doppik zu berücksichtigen.

Der Bericht bemängelt ferner, dass das Eurostat-Projekt zu einem Parallelsystem in Deutschland führt (S. 3 und Abschn. 8). Dies ist jedoch eine bewusste Entscheidung; sie ist nicht zwingend. Denn mit dem Haushaltsgrundsätze-modernisierungsgesetz (HGrGMoG) wurde seit dem Jahre 2010 die Möglichkeit eingeräumt, die Haushaltswirtschaft kameral oder alternativ nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung zu gestalten.

Rolle der Wirtschaftsprüfer

Der Bericht und die Pressemitteilung stellen die Rolle der Wirtschaftsprüfer irreführend dar. Beispielsweise verkennt der Bericht, dass der in Accountancy Europe organisierte Berufsstand zum einen sowohl Aufsteller als auch Prüfer und zum anderen sowohl Vertreter des privaten Sektors als auch Vertreter des öffentlichen Sektors umfasst. Solche Fakten – wie im Übrigen auch die Zusammensetzung des IPSASB – sind allgemein zugänglich und wären bei sorgfältiger Recherche ohne Schwierigkeiten ermittelbar. Wenn der Bericht dennoch eine abweichende Darstellung wählt, stellt sich die Frage, ob bewusst die öffentliche Wahrnehmung fehlgeleitet werden soll.

Der Bericht suggeriert, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor interessengeleitet von den Wirtschaftsprüfern verfasst werden (vgl. Abschn. 6.1, Fußnote 37). Zwar stimmt es, dass das IPSASB formal (noch) bei der IFAC angesiedelt ist. Die IFAC ist die internationale Berufsorganisation für die Accountancy Profession – also Aufsteller und Prüfer. Außer Acht gelassen werden dabei allerdings die Umstrukturierungen der vergangenen fünfzehn Jahre, die dazu geführt haben, dass das IPSASB zum großen Teil organisatorisch und finanziell unabhängig von der IFAC agiert. Der Sonderbericht ignoriert ferner, dass im Hinblick auf eine ausgewogene Zusammensetzung des IPSASB bereits vor Jahren nicht nur drei Public Members eingeführt wurden, sondern mittlerweile nur noch zwei der insgesamt 18 Mitglieder des IPSASB Wirtschaftsprüfer sind (und damit eine Minderheit von Vertretern über fundierte Kenntnisse in der internationalen Rechnungslegung verfügt).

Seite 10/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

Im Übrigen ist der Berufsstand der festen Überzeugung, dass nur nachhaltige und allgemein überzeugende Grundsätze seinen und den öffentlichen Interessen langfristig dienen. Schon aus diesem Grund haben wir kein Interesse an unnötigen Komplexitätssteigerungen.

Der Sonderbericht bemängelt, dass Eurostat Wirtschaftsprüfer in die Beratungen einbindet (vgl. S. 1, Nr. 3 und Abschn. 4.4). Auch wenn es ohne Zweifel mehrere Berufsgruppen gibt, die über Sachverstand in der Rechnungslegung verfügen, dürfte es unbestreitbar sein, dass gerade Wirtschaftsprüfer nicht zuletzt auch wegen ihrer staatlichen Vorbehaltsaufgabe bei der Abschlussprüfung über besondere Erfahrungen verfügen. Die Einbeziehung der Wirtschaftsprüfer als Sachverständige zu den verschiedensten Fragen der Rechnungslegung ist jahrzehntelange Praxis. Wenn unstreitig ist, im Rahmen der Konzeption von Gesetzen Fachexpertise einzubinden (vgl. u.a. die Antwort der Bundesregierung auf eine Kleine Anfrage aus dem Jahre 2012 (Drucksache 17/9266)), muss es auch sachgerecht sein, im Zuge der Harmonisierungsbestrebungen die Expertise des Berufsstands zu nutzen.

Der Bundesrechnungshof sieht zwar ausweislich des Berichts einen Interessenkonflikt, wenn Wirtschaftsprüfer bei der Auslegung bzw. Anpassung etablierter doppischer Rechnungslegungsgrundsätze an die Besonderheiten des öffentlichen Sektors beraten und später auf deren Einhaltung drängen. Demgegenüber sieht der Bundesrechnungshof jedoch offensichtlich keinen Interessenkonflikt darin, dass sich die Aufsteller öffentlicher Abschlüsse selbst die Regeln setzen, nach denen sie ihre Abschlüsse zu erstellen haben. Im Unterschied zu staatlichen Stellen können Wirtschaftsprüfer niemals den Regelungen, deren Einhaltung sie zu prüfen haben, Rechtskraft verleihen.

Ausgestaltung der EPSAS

a) Eignung der IPSAS als Referenzmodell

Der Bericht des Bundesrechnungshofs unterstellt pauschal, dass sich die EPSAS voraussichtlich an anglo-amerikanische und kapitalmarktorientierte Standards anlehnen werden, und lehnt dies mit dem Argument ab, dass diese auf privatwirtschaftliche Unternehmen zugeschnitten seien und die Grundsätze sich an den Bedürfnissen von Investoren am Kapitalmarkt ausrichten (vgl. S. 2 und Abschn. 6).

Diese Auffassung berücksichtigt nicht, dass die IPSAS – anders als die IFRS – gerade vor dem Hintergrund der Besonderheiten der öffentlichen Hand formu-

Seite 11/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

liert werden und dass die IFRS eben nicht 1:1 übernommen werden. Eine Orientierung an den IFRS erfolgt ohnehin nur für die allgemeinen Grundsätze. Die Mehrzahl der Projekte befasst sich hingegen mit für den öffentlichen Sektor spezifischen Themen und Besonderheiten, für die es keine IFRS-Standards gibt.

Das IPSASB stellt in seinem Rahmenkonzept auf die Informationsbedürfnisse der Nutzer der Finanzberichterstattung ab und definiert diesen Kreis sehr weit. Nach dem Selbstverständnis des IPSASB sind die IPSAS demnach für eine große und heterogene Gruppe verfasst: Personen, die der öffentlichen Hand Ressourcen zur Verfügung stellen (Steuerzahler, Käufer von Staatsanleihen, andere Gläubiger, Mitarbeiter), Empfänger der öffentlichen Leistungen (Einwohner) und deren Repräsentanten (Parlamente). Die Ziele einer Rechnungslegung nach IPSAS umfassen zum einen die Transparenz über die Ressourcen-Bereitstellung und ihre Verwendung bzw. Rechenschaftslegung (z.B. für Gläubiger), zum anderen die Bereitstellung einer Informationsgrundlage für politische Entscheidungsprozesse.

Im Übrigen gehen bei einer periodengerechten Rechnungslegung die Informationen über Zahlungsströme nicht verloren, sondern sind expliziter und differenzierter Bestandteil der Kapitalflussrechnung.

b) Bilanzierungswahlrechte und Ermessensspielräume

Der Sonderbericht bemängelt ferner, dass die EPSAS zusätzliche Wahlrechte und Ermessensspielräume eröffnen würden. Dem ist entgegen zu halten, dass die EU bereits bei der Übernahme von IPSAS enthaltene Wahlrechte ausüben und für alle Bilanzierenden einheitlich nur eine einzige Alternative vorgeben könnte, um eine größere Vergleichbarkeit zu schaffen. Als Argument gegen ein doppeltes Regelwerk kann dieses Argument nicht herangezogen werden.

Bei der Verwendung eines IPSAS-Standards als Referenzpunkt für einen EPSAS-Standard enthaltene Bilanzierungswahlrechte auszuüben, ist nicht nur eine Möglichkeit, sondern erklärtes Ziel der EU-Kommission. Vor diesem Hintergrund befasst sich ein (öffentlich zugängliches) Issues Paper zu „Options“ mit der Identifizierung von derartigen Wahlrechten.

Bezüglich der Ermessensspielräume ist unklar, worauf sich die Kritik des Sonderberichts konkret bezieht. Falls einzelne Regelungen oder Formulierungen in den IPSAS beanstandet werden, lässt sich dies bei der Übernahme verbessern.

Systembedingt enthält ein doppischer Jahresabschluss (anders als eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) zahlreiche Schätzungen. Dies liegt in der Natur

Seite 12/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

der Sache und ist nicht grundsätzlich zu beanstanden. Es ist auch nicht zu beanstanden, dass mit Schätzungen immer (mehr oder weniger) Unsicherheiten verbunden sind. Eine mit Unsicherheiten behaftete Schätzung einer Rückstellung ist jedenfalls besser für eine sachgerechte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage als auf die Rückstellung ganz zu verzichten (wie die Kameralistik dies handhabt). Ansonsten könnte jedes bilanzierende Unternehmen die Abbildung von z.B. Gewährleistungsrückstellungen unterlassen mit dem Verweis, dass sich diese lediglich aufgrund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit schätzen lassen. Selbstverständlich müssen Schätzungen verlässlich und nachprüfbar sein. Zur Erhöhung der Verlässlichkeit dient die Abschlussprüfung, die sicherstellt, dass diese Schätzungen auf vertretbaren Annahmen beruhen, dass sachgerechte Ableitungen daraus gezogen werden, Schätzungen nicht einseitig vorgenommen werden und dass bestehende Schätzunsicherheiten angemessen im Anhang erläutert werden.

Unbestritten ist, dass Ein- und Auszahlungen verlässlicher sind als geschätzte Werte. Für eine sachgerechte Abbildung in der Rechnungslegung ist jedoch zu berücksichtigen, dass ein Austauschverhältnis zwischen (Aussage-)Relevanz und Verlässlichkeit besteht. Ausschließlich in der Vergangenheit beobachtbare Zahlungsströme zu nutzen, weil sie zu 100% verlässlich sind, und bewusst auf weniger verlässliche, aber hochgradig relevante Informationen zu verzichten, ist im Hinblick auf eine sachgerechte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht zielführend.

Die im Sonderbericht gewählten Beispiele sind wenig überzeugend, was am Beispiel der Pensionsverpflichtungen (Abschn. 7.3) verdeutlicht sei: Der Vorteil doppischer Regelwerke liegt gerade in der Abbildung sämtlicher Verpflichtungen einschließlich der wesentlichen Position der Pensionsrückstellungen. Ein „Wahlrecht“ zur Nichtbilanzierung von gesetzlichen oder faktischen Verpflichtungen ist insofern mit dem Transparenzgebot und Rechenschaftsgedanken unvereinbar. Die Wahl des Abzinsungssatzes als dabei typischer Ermessensspielraum sollte nicht als Argument für die Verschleierung staatlicher Schulden genutzt werden. Zudem bestehen hinsichtlich der Bestimmung des Zinssatzes und seiner Offenlegung etablierte Verfahren.

c) Ausprägung des Vorsichtsprinzips

Die Ablehnung des europäischen Harmonisierungsprozesses wird u.a. damit begründet, dass die Eurostat-Arbeitsgruppe nicht einem Vorsichtsprinzip deutscher Prägung folge (vgl. Abschn. 6.3 in Verbindung mit Abschn. 2).

Seite 13/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

Hinsichtlich des Grads der Vorsicht gibt es international unterschiedliche Auffassungen. Unabhängig davon, welcher Ausprägung des Vorsichtsprinzips gefolgt wird, führt die Doppik jedenfalls zu einem höheren Ausweis von Verpflichtungen als die Kameralistik. Insofern ist es widersprüchlich, sich für die Kameralistik (ohne Rückstellungen) auszusprechen, weil die gewünschten Doppik-Standards das Vorsichtsprinzip nicht streng genug auslegen und deshalb die anzusetzenden Rückstellungen nicht hoch genug angesetzt seien.

Die Frage nach dem Stellenwert des Vorsichtsprinzips berührt in keiner Weise den Vergleich der Kameralistik mit der Doppik. Eine kamerale Rechnungslegung weist im Gegensatz zur Doppik keine Vorsorge für Belastungen künftiger Generationen aufgrund in der Vergangenheit entstandener Verpflichtungen aus. Selbst eine weniger vorsichtige und damit objektivere Bewertung von Rückstellungen wäre also der Kameralistik immer weit überlegen.

Ob sich die (doppische) Rechnungslegung von Gebietskörperschaften an den traditionellen Bilanzierungsprinzipien des Handelsrechts orientieren soll oder ob ein Vorsichtsprinzip angelsächsischer Prägung ausreicht, ist in der Tat eine grundlegende Frage, die sich letztlich in der Höhe der anzusetzenden Verpflichtungen niederschlägt. Dahinter steht die Zielsetzung, dass sich der Bilanzierende nicht reicher rechnet als er ist. Allerdings kann eine Überbetonung des Vorsichtsprinzips zu einer asymmetrischen Abbildung der wirtschaftlichen Lage führen, da sich der Bilanzierende eher „zu arm“ rechnet.

Die unterschiedlichen Gewinnermittlungskonzeptionen sind davon abhängig, welche Funktionen die Rechnungslegung erfüllen soll. Ein handelsrechtlicher Jahresabschluss hat neben der Informationsfunktion vor allem eine Ausschüttungsbemessungsfunktion im Interesse des Gläubigerschutzes, d.h. er muss feststellen, was an die Gesellschafter verteilbar ist, ohne die Unternehmenssubstanz und die Interessen anderer Stakeholder (wie Darlehensgeber, Lieferanten und Arbeitnehmer) zu gefährden. Deshalb hat das Vorsichtsprinzip im handelsrechtlichen Einzelabschluss eine größere Bedeutung. Das traditionelle Vorsichtsprinzip führt zu einer ungleichen Gewichtung von zum Teil gegenläufigen Interessen von Gläubigern (Kapitalerhaltung) und Unternehmenseignern (Ausschüttung erwirtschafteter Gewinne) zugunsten des Gläubigerschutzes. Eine Übertragung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips auf die Rechnungslegung der öffentlichen Hand würde folglich eher künftige Generationen schützen und die jetzige Generation belasten. Fehlt die Ausschüttungsbemessungsfunktion, kann die Rechnungslegung indes stärker auf die Darstellung des periodengerechten (kurzfristigen) Erfolgs und die gegenwärtigen Verpflichtungen abstellen und somit eine eher neutrale (statt asymmetrische) Abbildung wählen.

Seite 14/14 zum Schreiben vom 01.12.2017 an den Bundesrechnungshof

Daher ist es durchaus nachvollziehbar, wenn international für Gebietskörperschaften das Vorsichtsprinzip in einer objektiveren Ausprägung angewandt wird als dies im HGB für haftungsbeschränkte Unternehmen der Fall ist.

Wenn Deutschland aus nicht nachvollziehbaren Gründen an einer am traditionellen Handelsrecht angelehnten Auslegung des Vorsichtsprinzips festhält oder sich gar aus dieser Diskussion heraushält, weil es sich für die Kameralistik entscheidet, die selbst kein Vorsichtsprinzip kennt, wird dadurch die Chance verтан, an der Fortentwicklung der Rechnungslegungsregeln mitzuwirken.