

# EPSAS aus Sicht eines Aufstellers

---

Kurzvortrag zum IDW – Forum EPSAS in Berlin

Hans Hinrich Coorssen, Senatsdirektor a. D.

Berlin, 18.02.2019

# EPSAS aus Sicht eines (Haushaltsplan) - Aufstellers

---

## » Planaufstellung

- » Funktion des Haushaltsplans
- » Rechnungslegung und Planaufstellung

## » Funktion der Rechnungslegung

## » *Bedeutung* der Rechnungslegung für den Planaufstellungsprozess

- » Wie sieht der zeitliche Ablauf eines Haushalts aus?

## » Gefährdung des Budgetrechts durch Rechnungslegung nach EPSAS?

## » Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

- » Haushaltsausgleich doppisch
- » Bewertungsstetigkeit vs. Aktueller Marktwert
- » Erkenntnisse aus PoC (Arf Unternehmensberatung / SAP / Finanzbehörde Hamburg)

## Planaufstellung: Funktion des Haushaltsplans

---

- » Ermächtigung für die Haushalts- und Wirtschaftsführung der Exekutive: Art und Umfang der zu erbringenden Leistungen einer Gebietskörperschaft werden durch den Haushaltsplan ermächtigt.
- » Die Einnahme-/ Ertragsseite dient der Plausibilisierung des Umfangs der Ausgabe-/ Aufwandsermächtigung, ist aber selbst nicht „ermächtigt“!
- » Der Haushaltsplan ist vor Beginn des Kalenderjahres, für das er bestimmt ist, durch Haushaltsgesetz (oder Haushaltssatzung auf kommunaler Ebene) festzustellen (Haushaltsgrundsatz der Vorherigkeit). Ansonsten zwar kein „shut down“, aber unterschiedliche Formen von „Nothaushalten“ (vorläufige Haushaltsführung).
- » Grundsätze der Vollständigkeit, Haushaltsklarheit und /-wahrheit; alle zu erwartenden Einnahmen (Erträge und Einzahlungen), voraussichtlich zu leistenden Ausgaben (Aufwand und Auszahlungen) und die voraussichtlich benötigten *Verpflichtungsermächtigungen* sind in einem Haushaltsplan zu erfassen.

## Planaufstellung: Funktion des Haushaltsplans

---

- » Bei leistungsbezogener Planaufstellung (Doppik) enthält der Haushaltsplan einen Leistungs-, Erfolgs- und Finanzplan.
- » Durch den Haushaltsplan werden Ansprüche oder Verbindlichkeiten weder begründet noch aufgehoben.
- » Der Haushaltsplan bindet **die Verwaltung** im Sinne einer Ermächtigung, nicht aber einer Verpflichtung.

Die Außenwirkung ist eigentlich nur informativ, anders als (vor allem von Politik und Journalistik) gefühlt...

## Planaufstellung: **Rechnungslegung** und Planaufstellung

---

- » Welche *Funktion* hat die Rechnungslegung im sogenannten „Haushaltskreislauf“ – und wie sieht ein solcher Kreislauf aus?
- » Welche *Bedeutung* hat die Rechnungslegung für den Planaufstellungsprozess?
- » Wie sieht der zeitliche Ablauf eines Haushalts aus?

## ***Funktion*** der Rechnungslegung

---

Haushaltsrechnung ist **(Ab-)Rechnung** über den Vollzug des Haushaltsplans für das abgelaufene Haushaltsjahr und dient der Feststellung, wie weit die Verwaltung im Rahmen der Ermächtigung gehandelt und an die sie ergänzenden oder überlagernden Vorschriften gehalten hat.

Unter Berücksichtigung der Haushaltsreste werden die Ist-Einnahmen und Ist-Ausgaben den jeweiligen Ansätzen im Haushaltsplan (Soll-Einnahmen bzw. Soll-Ausgaben) gegenübergestellt (Doppik: Ertrag / Einzahlungen bzw. Aufwand / Auszahlungen; zusätzlich bei Produkthaushalten: Leistungs- und Wirkungskennzahlen).

Gem. Art. 114 GG ist auch „über das Vermögen und die Schulden“ Rechnung zu legen. So soll zum Ende des abgelaufenen Haushaltsjahres gleichzeitig ein Status der Vermögenssituation publiziert werden. (Ein Kaufmann nennt so eine Gegenüberstellung Bilanz...)

In einigen kameral rechnenden Ländern wird heute noch das Vermögen in Hektar angegeben: ein Relikt aus feudaler Zeit...

## ***Funktion*** der Rechnungslegung

---

Der (Bundes)Rechnungshof prüft die „im Laufe des nächsten Rechnungsjahres zur Entlastung der Bundesregierung“ vorzulegende Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes und berichtet darüber neben der Regierung auch Bundestag und Bundesrat (bei Ländern Landesrechnungshof bzw. bei Kommunen die entsprechenden Prüfanstalten).

## ***Bedeutung*** der Rechnungslegung für die Planaufstellung

---

Die Rechnungslegung hat für die Haushaltsplanung gesetzlich keine Bedeutung – sie soll schließlich nicht die Abgeordneten, die den Haushalt als Gesetz verabschieden, disziplinieren...

Aber könnte nicht in der Praxis aus der (Ab)Rechnung für die nächste Planung Bedeutung erwachsen, z.B. durch Erkenntnisse über (Planungs-)Fehler?



# „Haushaltskreislauf“: theoretisches Modell

## 3. Rechnungslegung

- » Erstellung durch Finanzminister
- » Prüfung durch Rechnungshof
- » Kenntnisnahme der Rechnungshofprüfung
- » Entlastung



## 1. Planaufstellung

- » Verhandlungen Ressorts – Finanzministerium
- » Beschluss Kabinett
- » Parlamentsverfahren / Parlamentsbeschluss Haushalt(sgesetz)

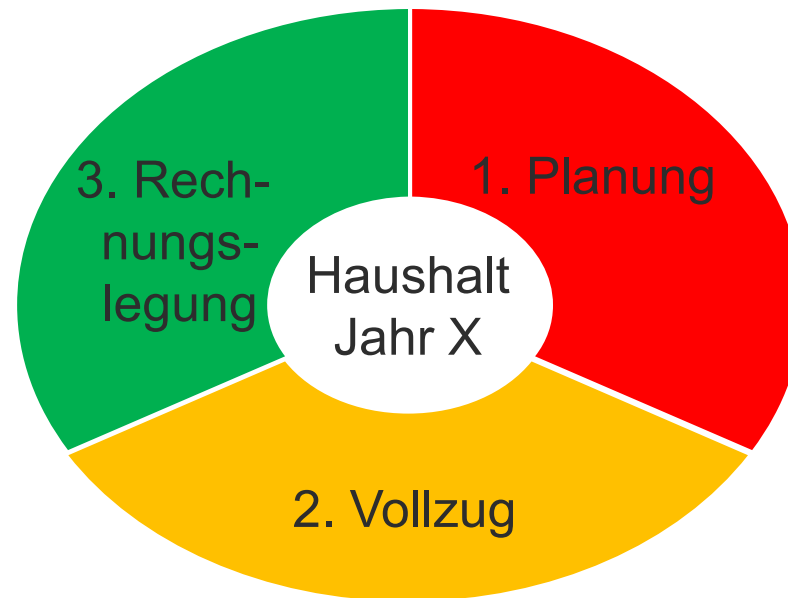
## 2. Vollzug

- » Deckungsfähigkeit, Übertragbarkeit, Auflagen
- » Gegebenenfalls Anpassung durch Nachtragshaushalt

# „Haushaltskreislauf“: theoretisches Modell

## 3. Rechnungslegung

- » Erstellung durch Finanzminister
- » Prüfung durch Rechnungshof
- » Kenntnisnahme der Rechnungshofprüfung
- » Entlastung



- » **Scheinbar ein klassischer Steuerungskreislauf!**

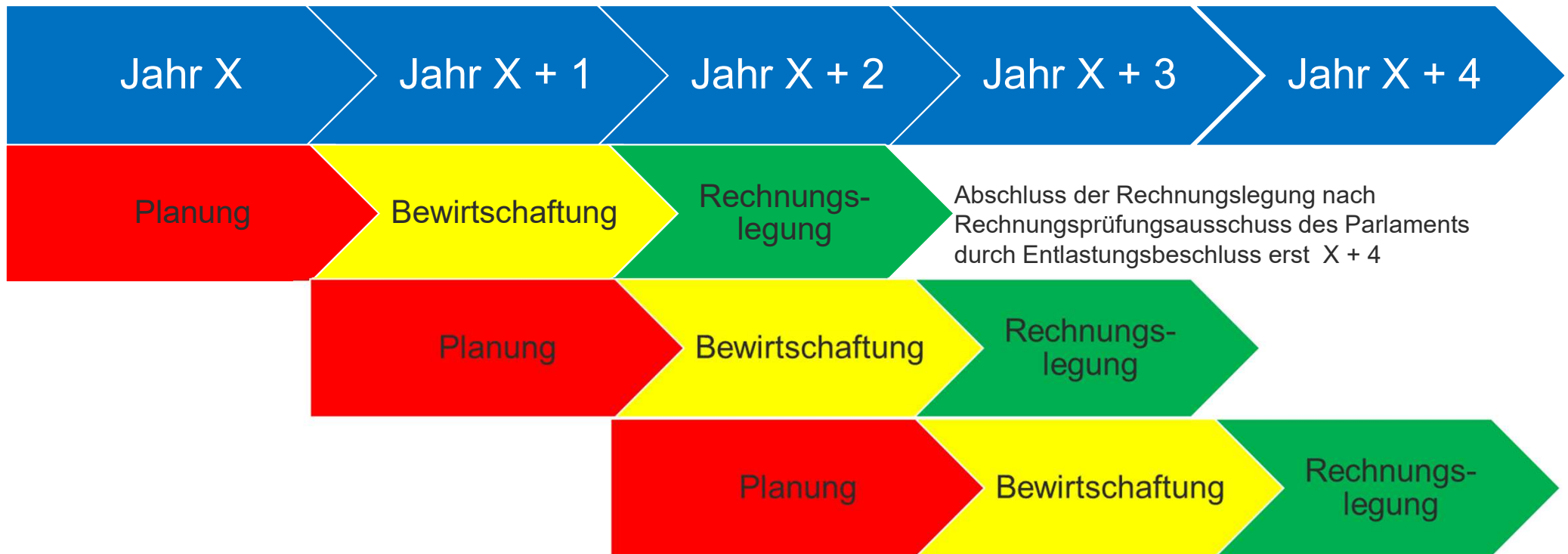
## 1. Planaufstellung

- » Verhandlungen Ressorts – Finanzministerium
- » Beschluss Kabinett
- » Parlamentsverfahren / Parlamentsbeschluss Haushalt(sgesetz)

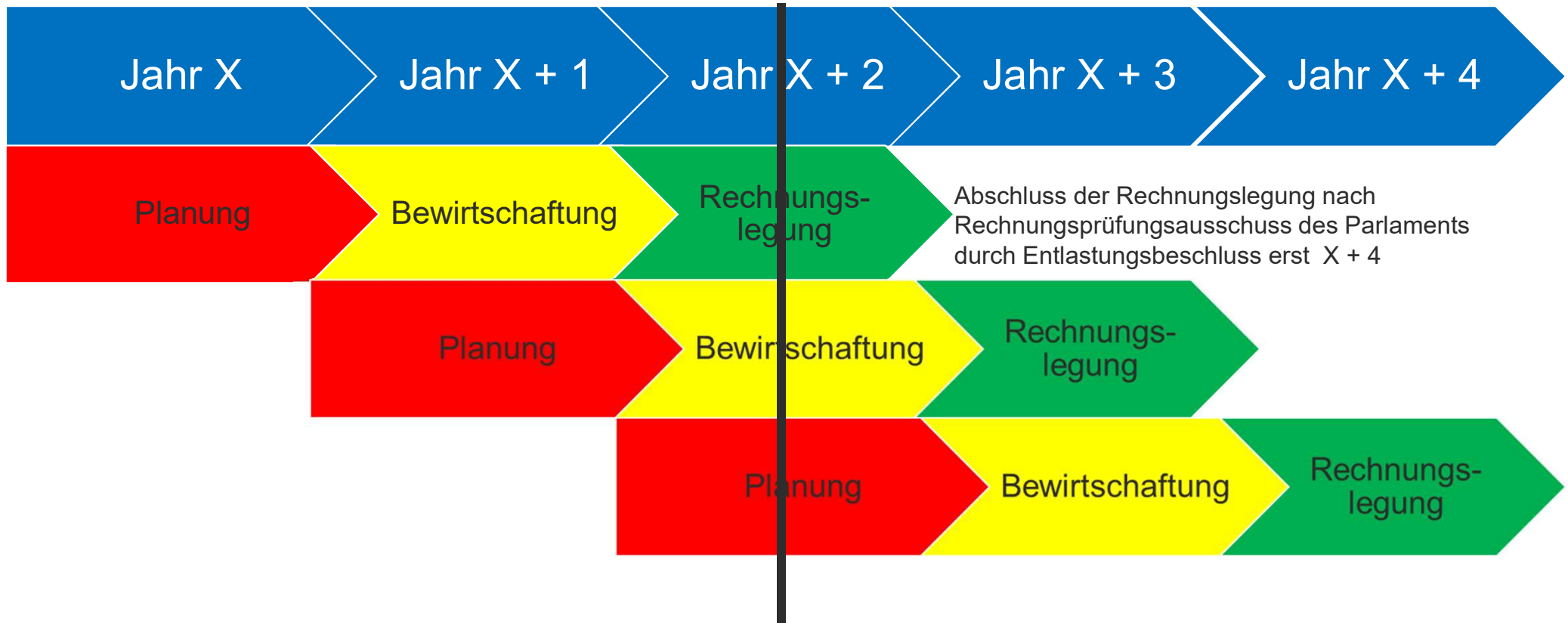
## 2. Vollzug

- » Deckungsfähigkeit, Übertragbarkeit, Auflagen
- » Gegebenenfalls Anpassung durch Nachtragshaushalt

# „Haushaltskreislauf“ in der Praxis!



## „Haushaltskreislauf“ in der Praxis!



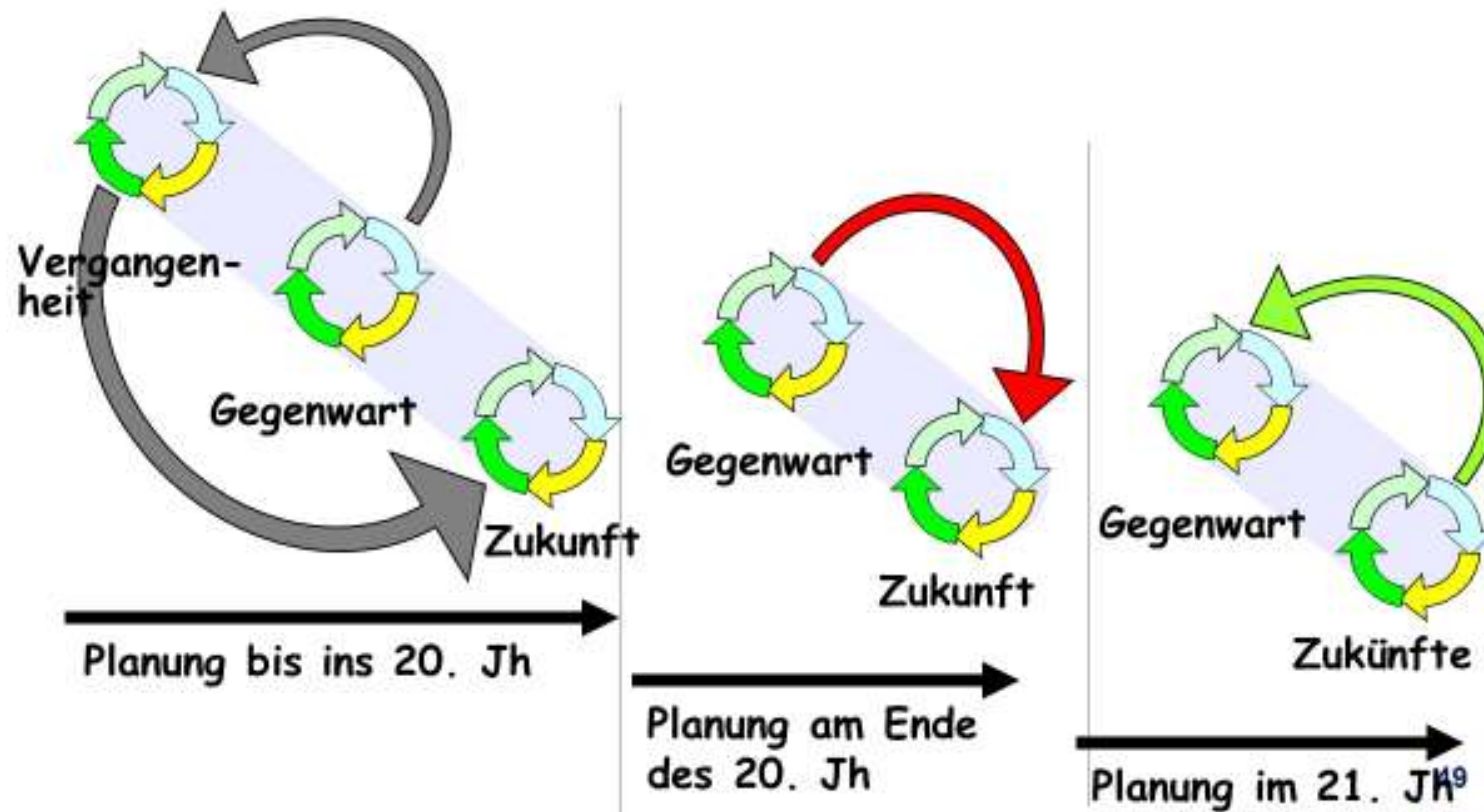
Frühestens in X + 2 kann die Rechnungslegung Erkenntnisse für die Planung liefern – für eine Planung, die sich auf das folgende Jahr X + 3 bezieht. Bei Doppelhaushalten sogar für noch ein weiteres Jahr!

## Bedeutung der Rechnungslegung für die Planaufstellung

---

- » Die Rechnungslegung bezieht sich auf die Vergangenheit, die bestenfalls erklärbar, aber in der Regel nicht änderbar ist. (Controlling vs. „Kontrolling“; vgl. „Arbeitskreis Steuerung und Controlling“...)
- » Die Herausforderungen in der Planaufstellung liegen darin, möglichst gut die Zukunft zu antizipieren – damit man ausreichend “Ermächtigung“ für den Vollzug einplant (Beispiel: Flüchtlingskrise, Bankenkrise) und gleichzeitig nicht Probleme durch entsprechende Erwartungshaltung schafft (Inflation, Lohn- und Gehaltsentwicklung).
- » Die Rechnungsprüfung der Rechnungshöfe zielt schwerpunktmäßig auf den Vollzug (Ordnungsmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit)..
- » Aus der vorne gezeigten zeitlichen Perspektive wird klar, dass der Wert der Erkenntnisse aus der Rechnungslegung durch Zeitablauf immer geringer wird.

# Veränderungsbedarf in der Planung



# Gefährdung des Budgetrechts durch Rechnungslegung nach EPSAS?

---

## Budgetrecht: „Königsrecht“ des Parlaments?

„Der Stellenwert des Budgetrechts als „Königsrecht“ des Parlaments im historischen Prozess der Entstehung von Demokratien ist kaum mehr im Bewusstsein von Politik und Gesellschaft.“ \*)

„Es birgt nicht nur eine systemimmanente Tendenz zur intergenerativen Ungerechtigkeit in sich, sondern führt auch dazu, dass faktisch das Budgetrecht der Legislative als "Königsrecht" in demokratischen Gemeinwesen zu wesentlichen Teilen außer Kraft gesetzt wird.“ \*\*)

\*) Dietrich Budäus, Modernisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens – Schuldenkrise - Konsolidierung; Vortrag beim Erfahrungsaustausch zur Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens. Wiesbaden, 3. Juli 2012, Folie 3)

\*\*) ders. in:HaushaltsSteuerung.de » Weblog » Klaus Lüder erhält Bundesverdienstkreuz 1. Klasse für sein Wirken als Wissenschaftler und sein Reformkonzept eines doppischen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland  
14. Mai 2017

# Gefährdung des Budgetrechts durch Rechnungslegung nach EPSAS?

---

- » „Das verfassungsrechtliche Budgetrecht ist eines der ältesten und wichtigsten Vorrechte des Parlaments, durch das es maßgeblichen Einfluss auf die Gestaltung der staatlichen Aktivitäten erlangt und seine Prioritäten festlegt.“

(Scheller, Präsident BRH, offener Brief als Replik zu IDW – Schreiben v. 1.12.2017 auf:

[https://publicgovernance.de/media/Bundesrechnungshof\\_17.1.2018\\_EPSAS\\_Antwortschreiben.pdf](https://publicgovernance.de/media/Bundesrechnungshof_17.1.2018_EPSAS_Antwortschreiben.pdf); S. 4)

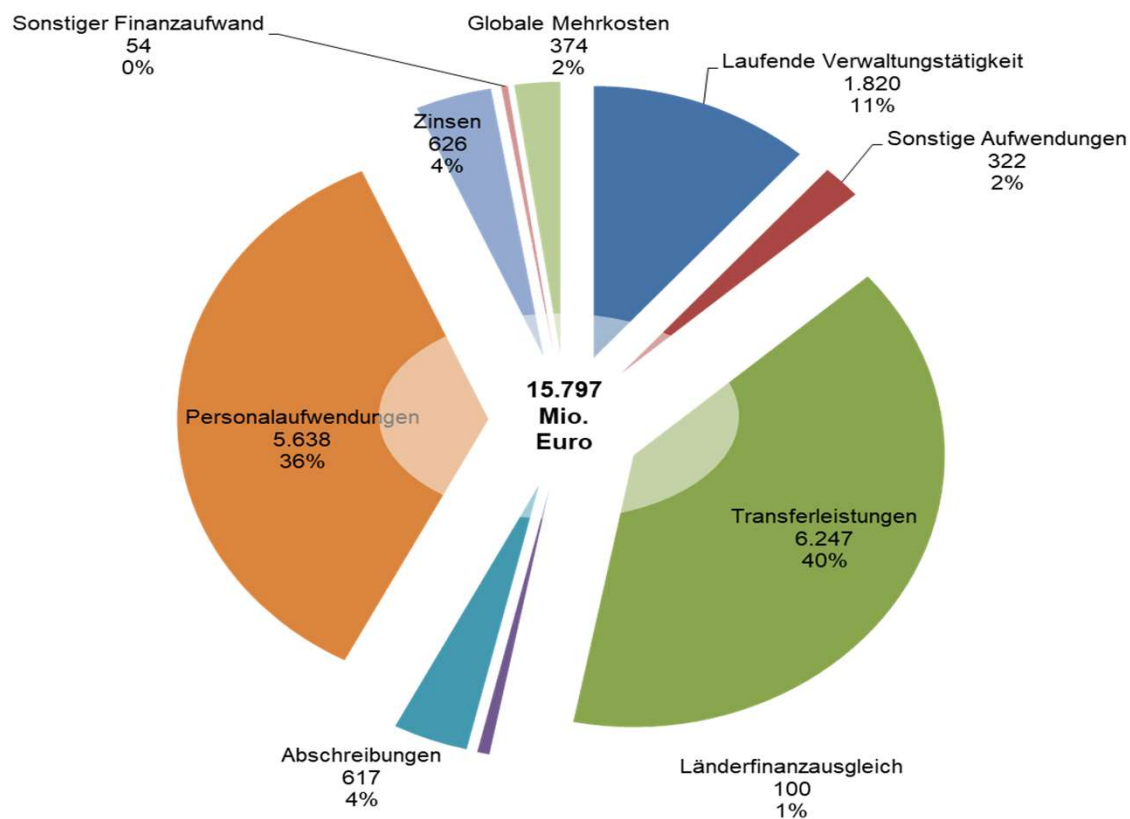
- » Das Budgetrecht (auch. Etatrecht) ist das Recht der verbindlichen Festlegung des Haushaltsplans eines Staates, welche dem Parlament vorbehalten ist. Da das Budgetrecht die Tätigkeit der Regierung beeinflussen kann, wird es als das wichtigste Recht des Parlaments angesehen.

(<https://www.juraforum.de/lexikon/budgetrecht>)



# Gefährdung des Budgetrechts durch Rechnungslegung nach EPSAS?

## » Haushalt der Freien und Hansestadt Hamburg 2019



## Gefährdung des Budgetrechts durch Rechnungslegung nach EPSAS?

---

Rund 90% der öffentlichen Haushalte sind durch bestehende Gesetze oder Verträge determiniert: fast die komplette Einnahmeseite und der überwiegende Teil der Ausgaben. Lediglich (neue) Investitionsvorhaben und Subventionen, vor allem im Kultur- und Sozialbereich, sind noch der Gestaltung durch das Parlament zugänglich, wenn nicht gleichzeitig Gesetze geändert werden sollen.

Die Parlamente haben sich seit dem ausgehenden 18. Jahrhundert vor allem das **Gesetzgebungsrecht als vornehmstes Recht** erkämpft – daher werden sie im Rahmen der Gewaltenteilung als **Legislative** bezeichnet (und nicht als „Budgetative“).

Durch die Art der Rechnungslegung wird das Budgetrecht nicht beeinträchtigt.

Die Kontrollfunktion hinsichtlich der Einhaltung der Budgetermächtigung muss gewährleistet sein.

## Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

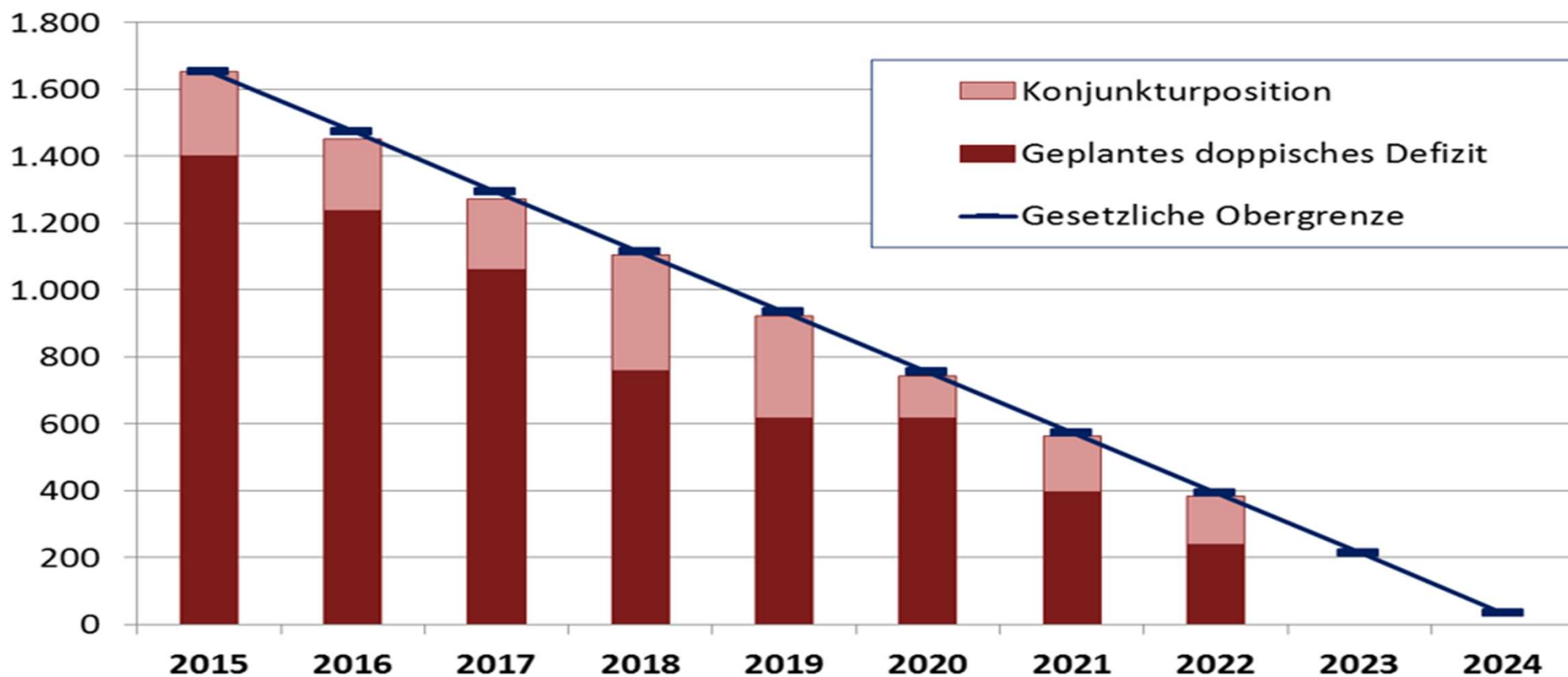
---

### Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

- » Haushaltsausgleich doppisch
- » Bewertungsstetigkeit vs. Aktueller Marktwert
- » Erkenntnisse aus PoC (Arf Unternehmensberatung / SAP /Finanzbehörde Hamburg)

## Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

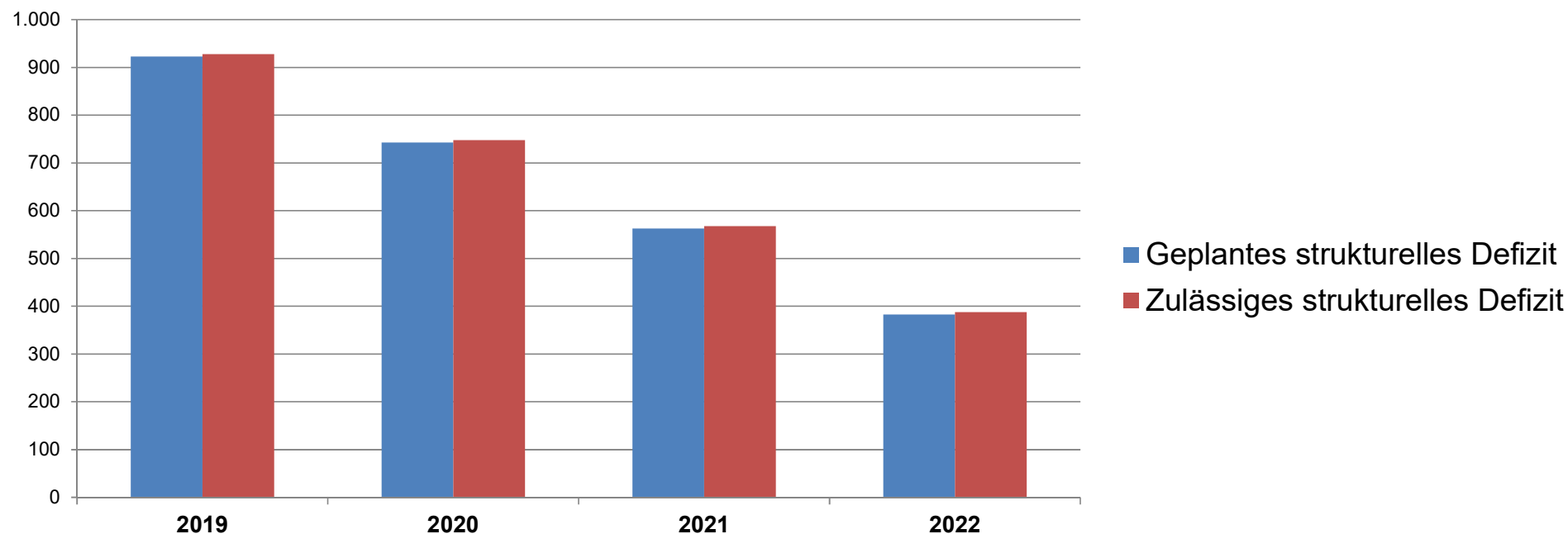
Hamburg: „Doppische“ Schuldenbremse: Ergebnisausgleich bis spätestens 2024



# Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

## Haushaltsplan 2019 / 2020 und MifriFi: Strukturelles (konjunkturbereinigtes) doppeltes Defizit – zulässig und geplant (in Mio. Euro)

**Doppelte Obergrenze** in allen Jahren **eingehalten** (bei jeweils 5 Mio. Euro Sicherheitsabstand),  
Ziel des doppelten Ergebnisausgleichs in 2024 ist in Sicht



## Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

---

Hamburg: „Doppische“ Schuldenbremse: Ergebnisausgleich bis spätestens 2024

Jedes Jahr 180 Mio.€ konsumtive Einsparung (bei rd. 300 Mio.€ Trendwertsteigerung entsprechend ca. 2% Haushaltsvolumen)  
=> 120 Mio.€ bleiben für „inflationsbedingten“ Aufwand

- » Personalkosten ca. 5,6 Mrd.€; 2% Gehaltssteigerung = 112 Mio.€!  
sonstige Inflationsbedingte Kosten ca. 7 Mrd.€  
=> anstrengendes Programm!
- » Extreme Schwankungen von Wertansätzen – z.B. Abzinsungssatz für Pensionsrückstellungen – gefährden die Erfolgsaussichten;  
zumindest erschweren sie die Kommunikation:

## Konzernergebnisrechnung 2017

	2016	2017
<b>Summe der ordentlichen Betriebserträge</b>	<b>20.974</b>	<b>21.986</b>
davon Steuererträge und steuerähnliche Erträge	10.924	11.504
davon Umsatzerlöse	6.642	6.746
davon Erträge aus Transferleistungen	1.285	1.265
<b>Summe der ordentlichen Betriebsaufwendungen</b>	<b>20.311</b>	<b>20.306</b>
davon Personalaufwendungen	8.545	8.726
davon Aufwendungen aus Transferleistungen	3.699	3.763
davon Materialaufwendungen	3.087	3.113
<b>Ordentliches Betriebsergebnis</b>	<b>663</b>	<b>1.680</b>
<b>Ordentliches Finanzergebnis</b>	<b>- 759</b>	<b>-763</b>
<b>Steuern</b>	<b>127</b>	<b>124</b>
<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	<b>- 223</b>	<b>793</b>
<b>Erträge und Aufwendungen gemäß Artikel 40 SNHG</b>	<b>- 2</b>	<b>- 3.499</b>
<b>Jahresfehlbetrag</b>	<b>- 225</b>	<b>- 2.706</b>

# Konzern: Kurzbilanz zum 31.12.2017

[in Mio. Euro]

## AKTIVA

	31.12.16	31.12.17
<b>A. Anlagevermögen</b>	<b>54.001</b>	<b>55.189</b>
I. Immaterielles Vermögen	3.042	2.894
II. Sachanlagen	47.921	49.102
III. Finanzanlagen	3.038	3.193
<b>B. Umlaufvermögen</b>	<b>8.317</b>	<b>8.863</b>
I. Vorräte / Grundstücke zum Verkauf	653	665
II. Forderungen / sonst. Vermögen	6.369	6.370
III. Kassenbestände, Guthaben / Wertpapiere des Umlaufvermögens	1.295	1.828
<b>C. Rechnungsabgrenzung</b>	<b>434</b>	<b>421</b>
<b>D. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag</b>	<b>23.144</b>	<b>25.903</b>
<b>E. Latente Steuern / Sonstige</b>	<b>335</b>	<b>363</b>
<b>Bilanzsumme</b>	<b>86.231</b>	<b>90.739</b>

## PASSIVA

	31.12.16	31.12.17
<b>A. Eigenkapital</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>B. Sonderposten</b>	<b>2.030</b>	<b>2.230</b>
I. Investitionszuwendungen	1.857	2.060
II. Beiträge und Gebühren / Sonstige	173	170
<b>C. Rückstellungen</b>	<b>40.142</b>	<b>43.752</b>
I. Pensionen u. ä. Verpflicht.	31.493	35.587
II. Rückzahlungsverpflichtungen und Steuern / Sonstige	8.649	8.165
<b>D. Verbindlichkeiten</b>	<b>43.715</b>	<b>44.404</b>
<b>E. Rechnungsabgrenzung</b>	<b>290</b>	<b>298</b>
<b>F. Latente Steuern</b>	<b>54</b>	<b>55</b>
<b>Bilanzsumme</b>	<b>86.231</b>	<b>90.739</b>



# Freie und Hansestadt Hamburg: Ergebnisrechnung 2017

[in Mio. Euro]	2016	2017
<b>Summe der ordentlichen Erträge</b>	<b>13.745</b>	<b>14.406</b>
davon Erträge aus Steuern	10.924	11.504
<b>Summe der ordentlichen Aufwendungen</b>	<b>13.996</b>	<b>13.924</b>
davon Aufwendungen aus Verwaltungstätigkeit	1.990	1.982
davon Transferaufwendungen	5.728	5.923
davon Personalaufwendungen	5.028	4.936
<b>Ordentliches Verwaltungsergebnis</b>	<b>- 251</b>	<b>482</b>
<b>Ordentliches Finanzergebnis</b>	<b>- 308</b>	<b>18</b>
davon Zinsaufwendungen	- 616	- 434
<b>Ordentliches Gesamtergebnis</b>	<b>- 559</b>	<b>500</b>
<b>Erträge und Aufwendungen nach Art. 40 SNHG</b>	<b>6</b>	<b>- 3.499</b>
<b>Jahresfehlbetrag</b>	<b>- 553</b>	<b>- 2.999</b>

## Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

---

Versorgungsrückstellungen in der Mittelfristplanung Hamburgs insgesamt (in Mio. Euro): \*)

2019	2020	2021	2022
34.119	35.007	35.902	36.805

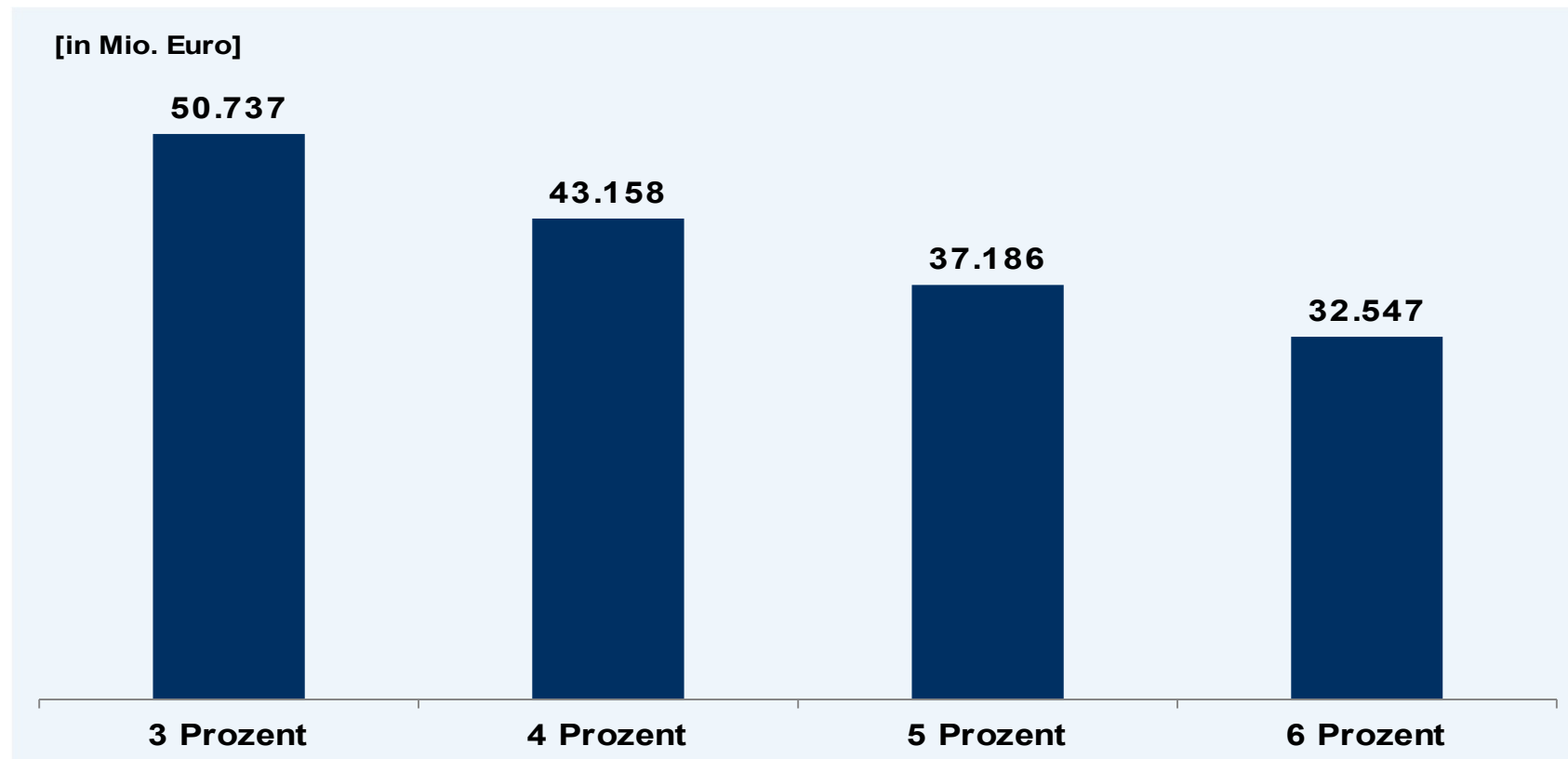
Abzinsung: 6 %, vgl. § 6a EStG

Zum Vergleich: „Expliziter“ Schuldenstand des Kernhaushalts Ende 2018 voraussichtlich rund 25 Mrd. €.

\*Versorgung und Versorgungsbeihilfe

## Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers

Versorgungsrückstellungen in Hamburg 2017 bei unterschiedlichen Abzinsungssätzen



## Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers / PoC

---

- Proof of Concept (PoC) zur Überprüfung der Eignung der IPSAS für einen europäischen Rechnungslegungsstandard auf Basis des derzeitigen Rechnungslegungssystems der Freien und Hansestadt Hamburg (gemeinschaftliches Projekt von FHH, arf Unternehmensberatung GmbH und SAP Deutschland SE & Co. KG)
- Analyse auf geeignete Umsetzungsstrategien / problematische Inhalte [normativ / Kosten] anhand eines Ampelsystems (IPSAS vs. VV Bilanzierung / Standards staatlicher Doppik)
  - a) Rechnungslegung - normativ;
  - b) Haushaltswesen - normativ;
  - c) Organisatorischer Aufwand;
  - d) Technischer Aufwand.
- Vorstellung des PoC mit dem Deutschen Städtetag in Berlin, Erörterung der PoC-Ergebnisse mit Eurostat in Luxemburg und Erörterung der PoC-Ergebnisse mit anderen europäischen Großstädten (CEFG)

# Wesentliche Wünsche an EPSAS aus Sicht eines Planaufstellers / PoC

---

## Ergebnis:

Für nach SsD (Standards staatlicher Doppik) rechnungslegende Gebietskörperschaften ist der Aufwand noch überschaubar / gering; allerdings nur bei Bewertungskontinuität und Reduzierung auf das für Gebietskörperschaften Notwendige!

(Kontrollfrage: Ist die Information wichtig, obwohl die Stadt / das Land „ewig“ weiter besteht / nicht verkauft wird? Beispiel: Resturlaub...)

## Fazit

---

Der Widerstand in Deutschland gegen EPSAS ist auch, aber nicht nur eine Glaubensfrage: Der Haushaltsplan und in der Folge die Haushaltsrechnung haben bei der öffentlichen Hand insbesondere Bewilligungs- und Rechtfertigungsfunktion. Hingegen spielt die Rechnungslegung für die Planaufstellung - gleich ob doppisch oder kameral – schon wegen der zeitlichen Abläufe in der Praxis keine Rolle.

In der Diskussion über EPSAS in Deutschland führt die Verkürzung auf die Transparenzfunktion zu schiefer Argumentationslage.

Um das Ziel der Generationengerechtigkeit kommunikativ zu unterstützen ist es wichtig, dass Bewertungsvorschriften - insbesondere Aktivierungs- und Abschreibungsregeln sowie die Vorgaben zu Abzinsungssätzen bei Rückstellungen - konstant gehalten werden.