

## **I. EPSAS im Kontext zum Sixpack und zu bestehenden Rechnungssystemen:**

Die Europäische Kommission strebt im Anschluss an das sog. Sixpack (Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 08.11.2011, Art. 16 (3)) die Schaffung einheitlicher Buchführungs- und Bilanzierungsstandards (European Public Sector Accounting Standards/EPSAS) an, die für alle staatlichen Ebenen in den Mitgliedstaaten der EU gelten sollen (erstmalig vorgestellt im Bericht vom 6. März 2013 (Ratsdokument Nr. 7677/13)).

Im Rahmen der Vorarbeiten zum Rechtsetzungsverfahren muss nach der Entschließung des Bundesrates vom 14. Februar 2014 ein ergebnisoffener Diskurs und Abwägungsprozess zu möglichen Handlungsbedarfen und –maßnahmen erfolgen.

*„Aus Sicht des Bundesrates sind ... in jedem Fall zunächst Ursachen für Lücken, Schwächen und Inkohärenzen in der Finanzberichterstattung der Mitgliedsstaaten zu identifizieren und darauf ausgerichtete Optimierungsstrategien zur Diskussion zu stellen.... Der Bundesrat fordert die Bundesregierung auf, in jedem Fall sicherzustellen, dass die in Deutschland bestehenden Optionen der Haushaltswirtschaft und Rechnungslegung erhalten bleiben“ (BR-DS 811/13).*

Der Bundestag hat die Bundesregierung aufgefordert, *„dafür Sorge zu tragen, dass die in Deutschland bestehende Entscheidungsfreiheit bezüglich der kameralen und doppischen Systeme der Haushaltsplanung, -führung und Rechnungslegung bestehen bleibt; doppische und periodengerechte Buchführung soll auch bei einer möglichen Entwicklung von EPSAS allenfalls auf freiwilliger Basis eingeführt werden“ (BT-DS 18/4182).*

Eine grundsätzliche Diskussion des Vorhabens unter der Maßgabe der in der im Rahmen des Sixpacks vom 8. November 2011 verabschiedeten Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten genannten Zielsetzung, eine einheitliche Einhaltung der Haushaltsdisziplin zu erreichen, ist bisher nicht erfolgt.

Die nun vorgesehene verbindliche Einführung einer doppischen Rechnungslegung auf Grundlage von EPSAS folgt aus dem vorangegangenen Auftrag an die Europäische Kommission (Artikel 16 (3) der Richtlinie), zu bewerten, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor („International Public Sector Accounting Standards“) für die Mitgliedstaaten geeignet sind. Diese Richtlinie hat einen bestimmten Rechnungslegungsstil nicht vorgeschrieben.

Das Anliegen der Europäischen Kommission, die hohe Qualität finanzstatistischer Daten der Mitgliedstaaten langfristig zu sichern und weiter zu verbessern, ist grundsätzlich zu unterstützen. Es bestehen aufgrund der großen strukturellen Unterschiede zwischen den Staatswesen der Mitgliedstaaten erhebliche Zweifel, ob mit Hilfe von EPSAS das Ziel, qualitativ hochwertigere und besser vergleichbare Daten zur Prävention von Finanz- und Wirtschaftskrisen zu erfassen, erreicht werden kann.

Entsprechende Maßnahmen sollten unabhängig vom Rechnungssystem darauf zielen, dass die benötigten Daten in gleicher Qualität, nach gleichen Kriterien und Maßstäben von der jeweiligen Verwaltung geliefert werden. Mit statistischen Kontrollmechanismen ist es auch bisher möglich, Rückschlüsse auf die Erfüllung dieser Voraussetzungen zu ziehen.

Jedwede Maßnahme hat den verfassungsrechtlichen Prinzipien der Budgethoheit der Parlamente des Bundes und der Länder Rechnung zu tragen.

Vor einer Einführung von EPSAS sind die nachfolgenden Fragestellungen zu beantworten:

**Zielstellung:**

Mit der Einführung von EPSAS werden von der Europäischen Kommission vollständige, zuverlässige und vergleichbare Haushaltsdaten über die tatsächliche wirtschaftliche Situation der öffentlichen Haushalte angestrebt. Bisher wurde nicht belegt, dass Defizite hinsichtlich der Verlässlichkeit, Vergleichbarkeit und Vollständigkeit finanzstatistischer Daten und somit der haushaltspolitischen Überwachung auf EU-Ebene mit der Einführung einheitlich doppischer europäischer Rechnungslegungsstandards behoben werden. Es wurde auch nicht geprüft, ob weniger aufwendige Alternativen zur Erfüllung dieser Anforderungen zur Verfügung stehen. Die Kommission selbst hat in ihrem Bericht über die „Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten“ bereits eingeräumt, dass über die Einführung eines neuen Rechnungssystems allein die zuverlässige und einheitliche Anwendung von Kriterien nicht zu erreichen ist.

Neue europäische Rechnungslegungsvorschriften sollten durch die Erfassung und Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten, insbesondere die Abbildung impliziter Verschuldung (vorrangig Risiken wie die Altersvorsorge betreffend), Transparenz und Vergleichbarkeit garantieren. Dafür müssen einheitliche Maßstäbe definiert sein.

Die in Deutschland bewährte Entscheidungsfreiheit bezüglich der kameralistischen und doppischen Systeme der Haushaltsplanung, -führung und Rechnungslegung muss bestehen bleiben. Doppische und periodengerechte Buchführung soll auch bei einer möglichen Entwicklung von EPSAS allenfalls auf freiwilliger Basis eingeführt werden.

**Zeithorizont:**

Die Erfahrungen in deutschen Ländern und Kommunen zeigen, dass umfassende Reformen des Rechnungswesens in der Regel mindestens zehn Jahre in Anspruch nehmen. Projektplanungen und mögliche Fristsetzungen müssen dies berücksichtigen.

**Verhältnis von Kosten und Nutzen:**

Es ist weiterhin zweifelhaft, dass der Nutzen der Einführung verbindlicher doppischer europäischer Rechnungsvorlegungsvorschriften in einem verantwortbaren Verhältnis zu den erforderlichen Kosten steht. Die Vorteile können bisher nur selektiv benannt werden, sind im Übrigen schwer zu quantifizieren, eher langfristig und nur im Verbund mit weitergehenden Maßnahmen (z. B. finanzpolitischen Reformen) realisierbar. Dem gegenüber stehen bereits bei konservativer Schätzung erhebliche Kosten für die Beschaffung von Hard- und Software, externe Beratung sowie die Aus- und Fortbildungsmaßnahmen, von denen die Qualität der Ergebnisse maßgeblich abhängt.

Im Rahmen ihres Vorschlages zur Harmonisierung der Rechnungslegung in Europa muss die Europäische Kommission mögliche Alternativen sowie die Notwendigkeit und Wirksamkeit der Einführung von europäischen Standards ergebnisoffen prüfen. In diesem Sinne sind mit Blick auf den Umfang des Vorhabens Pilotierungen zu prüfen und Evaluierungen der Entwicklungsstufen und Ausstiegsszenarien im Projektplan vorzusehen.

Die Entwicklung europäischer Rechnungslegungsvorschriften ist daran auszurichten, dass ihre Einführung bzw. die Umstellung auf die neuen Standards sowie ihre Anwendung mit möglichst geringem Aufwand erfolgt.

Parallelsysteme innerhalb einer Einheit sind auch vor dem Hintergrund knapper finanzieller und personeller Ressourcen zu vermeiden.

**Rechtsgrundlage des Rechtsetzungsvorhabens:**

Von einer Mitteilung zum Rechtsetzungsvorhaben, die verbindliche Aussagen dazu treffen könnte, hat die Europäische Kommission inzwischen bis auf Weiteres Abstand genommen. Auch in Hinblick auf die

inzwischen vorliegenden Rechtsgutachten bleibt die Frage bezüglich einer hinreichenden Rechtsgrundlage für das Vorhaben weiterhin offen.

Die Grundsätze der Verhältnismäßigkeit und Subsidiarität sind zu beachten. Jede Harmonisierung muss die Eigenständigkeit der Mitgliedstaaten berücksichtigen.

## **II. Organisations- (Governance) und Rahmegrundsätze (Standards) aus doppischer Sicht:**

Unabhängig von der Frage, ob die verbindliche Einführung von doppischen europäischen Rechnungslegungsstandards in den Mitgliedsstaaten insgesamt bzw. für einen begrenzten Kreis öffentlicher Einheiten als notwendig eingeschätzt wird, werden im Folgenden Grundsätze und Anforderungen für die Ausgestaltung der EPSAS zusammengestellt, die im Rahmenkonzept zu berücksichtigen sind:

### **a. Grundanforderungen für die Entwicklung und Implementierung der EPSAS:**

- 1) Um Konsistenz und Systematik in der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor innerhalb der Europäischen Union zu gewährleisten, müssen EPSAS auf einer konzeptionellen Grundlage beruhen. Diese Grundkonzeption (Framework) muss vor der gesetzlichen Einführung der einzelnen europäischen Standards der Rechnungslegung fixiert werden.
- 2) Das EPSAS Rahmenkonzept ist als Grundlage der öffentlichen Rechnungslegung vor der Entwicklung der einzelnen EPSAS Standards zu erarbeiten. Geschwindigkeit darf in der Normsetzung gegenüber den Legitimations- und Qualitätsanforderungen kein vorrangiges Kriterium sein.
- 3) Das EPSAS Rahmenkonzept muss gegenüber den einzelnen EPSAS Standards als übergeordnetes Recht ausgestaltet werden. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass
  - a) künftige EPSAS Standards und weitergehende Interpretationen inhaltlich konsistent und verpflichtend auf dem Rahmenkonzept aufbauen und
  - b) das EPSAS Rahmenkonzept als Deduktionsbasis für etwaige Regelungslücken künftiger Standards dienen kann.
- 4) EPSAS – Rahmenkonzept und Standards – sind mittels eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens zu verabschieden, um deren demokratische Legitimation zu sichern. Daher muss als Voraussetzung im Einführungsprozess gewährleistet sein, dass
  - a) ein im Rahmen eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens verabschiedetes EPSAS-Rahmenkonzept einen für Normsetzer und Anwender verbindlichen Charakter besitzt und
  - b) das EPSAS-Rahmenkonzept die öffentlichen Rechnungslegungszwecke, die zu Grunde liegenden Annahmen und die qualifizierten Anforderungen bzw. Grundsätze definiert.
- 5) Um die fachliche Unabhängigkeit und Unparteilichkeit der EPSAS sicherzustellen müssen das EPSAS Rahmenkonzept und die darauf basierenden Standards von Vertretern der Stellen entwickelt werden, die für die Setzung der nationalen Rechnungslegungsnormen für öffentliche Haushalte verantwortlich sind. Eine Normsetzungsstruktur ähnlich dem Anerkennungsverfahren der IFRS-Standards für den privaten Sektor (Endorsement) wird abgelehnt.
- 6) Andere Rechnungslegungsstandards, insbesondere auch IPSAS, können nur insoweit in künftigen EPSAS-Standards berücksichtigt werden, als diese mit dem EPSAS-Rahmenkonzept als konzeptionelle Grundlage der öffentlichen Rechnungslegung kompatibel sind.
- 7) Im Rahmen der Erarbeitung und Anwendung von Rechnungslegungsnormen sind die Interessen aller mit der Rechnungslegung befassten oder von ihr betroffenen Gruppen des öffentlichen Sektors einzubeziehen und im Vorwege zu benennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass privatrechtliche

Organisationen nur insoweit originär betroffen sein können, als sie für die Standardsetzung öffentlicher Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten zuständig sind.

- 8) Bei der Erarbeitung von EPSAS-Standards ist zu berücksichtigen, dass Anforderungen, die materiell keinen bedeutsamen Einfluss auf das Zahlenwerk haben und im Verhältnis zu ihrer Aussagekraft erhebliche Kosten nach sich ziehen würden auf das zwingend notwendige Maß zu reduzieren sind (z.B. erweiterte Angabepflichten im Anhang, Segmentberichtserstattung, Komponentenansatz bei Sachanlagevermögen).
- 9) Für kleinere und wenig risikobehaftete Einheiten sind vereinfachte Regelungen zu entwickeln, die ebenfalls den Anforderungen des Rahmenkonzepts genügen.

**b. Inhaltliche Anforderungen an EPSAS:**

- 1) Grundlegende Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung sind:
  - Transparenz- und Informationszwecke zur Erfüllung der öffentlichen Rechenschaftspflicht, u.a. zur vollständigen und übersichtlichen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und zur fiskalpolitischen Steuerung,.
  - Stabilität und Generationengerechtigkeit der öffentlichen Haushaltswirtschaft (Schutzfunktion),
  - Vergleichbarkeit öffentlicher Einheiten (u. a. für statistische und finanzpolitische Zwecke).
- 2) Zur Gewährleistung der grundlegenden Zwecke der öffentlichen Rechnungslegung sind diesen die primären Grundsätze der Verlässlichkeit und der Objektivierung sowie das Vorsichtsgebot zuzuordnen.
- 3) Die Verlässlichkeit stellt den zentralen Grundsatz für die Zweckerreichung der öffentlichen Rechnungslegung dar. Die öffentlich-spezifischen Kontroll-, Aggregations- und fiskalischen Steuerungsmechanismen können nur an verlässliche Daten anknüpfen.
- 4) Der Grundsatz der Objektivierung legt fest, dass Ermessensspielräume in Bezug auf konkrete bilanzrechtliche Fragestellungen zu Ansatz, Ausweis und Bewertung weitestgehend zu begrenzen sind. Wahlrechte sind auf Ausnahmefälle zu beschränken. Nur so kann eine Vergleichbarkeit verschiedener öffentlicher Einheiten gewährleistet und eine sinnvolle Konsolidierung öffentlicher Einheiten erreicht werden.
- 5) Den Grundsätzen der Verlässlichkeit und Objektivierung können im weiteren Sinne auch die Prinzipien der Willkürfreiheit, Vollständigkeit und Fehlerfreiheit der Rechnungslegung wie auch die Grundsätze der Klarheit, Übersichtlichkeit und Wirtschaftlichkeit zugeordnet werden. Diese wären in einem Rahmenkonzept zu konkretisieren.
- 6) Das Vorsichtsprinzip ist für die öffentliche Rechnungslegung von hervorgehobener Bedeutung. Insbesondere gelten Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands als dessen Bewertungsobergrenze; niedrigere beizulegende Werte (bspw. Verkehrswerte, Börsenwerte) sind durch Wertberichtigungen am Jahresabschluss-Stichtag zu antizipieren. Bei der Bewertung sind die vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen.
- 7) Als Ausprägungen des Vorsichtsprinzips sind das Realisationsprinzip und das Imparitätsprinzip zu nennen. Demnach sind Gewinne erst dann zu berücksichtigen, wenn sie realisiert sind. Hingegen sind Verluste bereits dann zu berücksichtigen, wenn sie mit hinreichender Wahrscheinlichkeit zu erwarten sind.
- 8) Der Grundsatz der Periodenabgrenzung bedingt, dass Aufwendungen und Erträge unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen zu berücksichtigen sind.

- 9) Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung sind alle Vermögenswerte und Schulden grundsätzlich einzeln zu bewerten. Gruppenbewertungen sollten jedoch im Sinne einer Verfahrensvereinfachung ausnahmsweise ebenfalls zulässig sein.
- 10) Der Grundsatz der Bilanzidentität ist zu wahren, d. h. Wertansätze der Eröffnungsbilanz eines Jahres müssen mit den Werten der Schlussbilanz des Vorjahres übereinstimmen.
- 11) Die Berichtigung von Bilanzierungsfehlern nach Bilanzfeststellung ist grundsätzlich nur für den Fall zwingend, dass ohne Berichtigung ein nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt würde. Regelhaft reicht es aus, wenn die Berichtigung in laufender Rechnung (prospektiv) vorgenommen und im Anhang erläutert wird.
- 12) Der Stetigkeitsgrundsatz erfordert, dass die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden grundsätzlich beizubehalten sind. Wird im Einzelfall hiervon abgewichen, ist die Änderung im Anhang zu erläutern. Die Anpassung sollte regelhaft in laufender Rechnung (prospektiv) erfolgen.