

Rechnungslegung

»DK1365667

Staatsminister Michael Boddenberg, Wiesbaden

Öffentliche Rechnungslegung nach einheitlichem europäischen Standard

– Land Hessen mit erkenntnisreichem Praxistest –

Staatsminister Michael Boddenberg leitet seit April 2020 das Hessische Ministerium der Finanzen.

Kontakt: autor@der-konzern.de

- I. Vorbemerkung
- II. Der Weg in die Doppik hat sich bewährt
- III. Bestandsaufnahme: Heterogene Landschaft der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland und Europa
 1. EPSAS: Hintergrund
 2. Rechnungslegung in Europa
 3. Rechnungslegung in Deutschland
- IV. Aktuelle Diskussion zu EPSAS bietet Gelegenheit zur Harmonisierung
- V. Projekterkenntnisse aus dem Praxistest „IPSAS-Abschluss 2019“ – Grundstein für die weitere Diskussion
- VI. EPSAS aus Sicht des Landes Hessen: Unsere Erwartungshaltung

I. Vorbemerkung

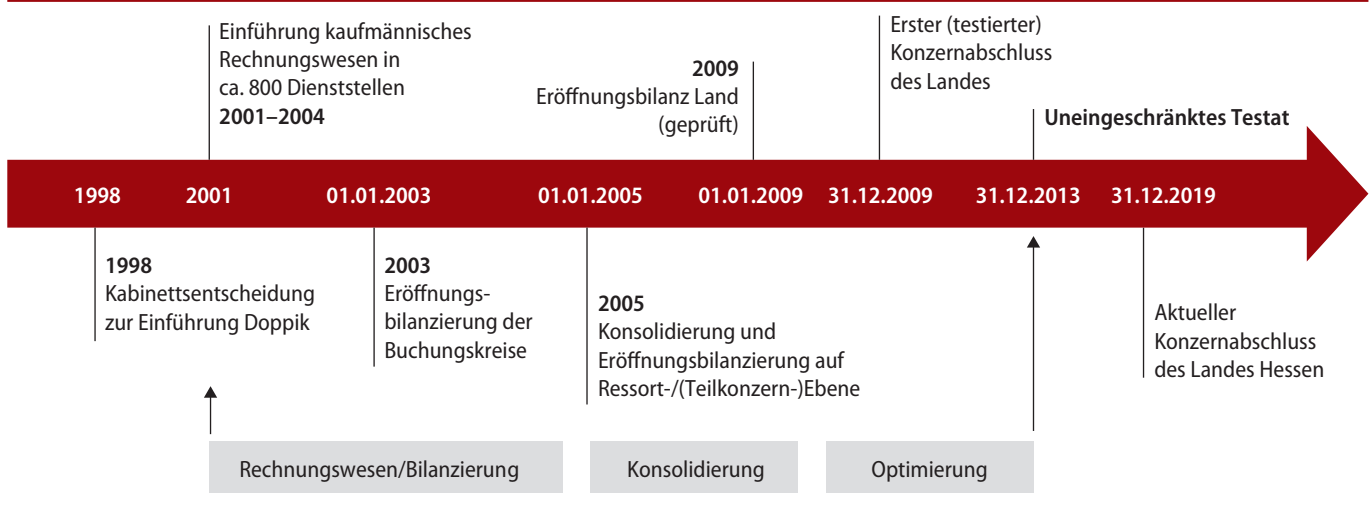
Die Hessische Landesregierung hat auch in ihrem aktuellen Koalitionsvertrag für die 20. Legislaturperiode verankert, die derzeit auf europäischer Ebene in Diskussion befindliche Entwicklung einheitlicher Rechnungslegungsstandards (EPSAS)

mit Blick auf die Vorreiterrolle Hessens bei der Einführung der Doppik in den Ländern aktiv mitzugestalten.

In diesem Kontext hat das Land Hessen am 25.03.2021 erstmals und einmalig einen nach den International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) erstellten Konzernabschluss für das Jahr 2019 vorgestellt. Im Rahmen der Vorstellung hat das Land mit *Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking* (Johann-Wolfgang Goethe Universität, Frankfurt/M.) und *Prof. Dr. Marius Gros* (Hochschule Niederrhein, Krefeld) als Vertreter der Wissenschaft sowie mit *Thomas Müller-Marqués Berger* als Vorsitzendem der Consultative Advisory Group (CAG) des International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) die Frage diskutiert, ob IPSAS eine Alternative zu nationalen Bilanzierungsvorgaben (HGB) darstellen kann.

Seine Erkenntnisse aus dem Projekt „IPSAS-Abschluss“ hat das Land Hessen schließlich auch auf europäischer Ebene im Rahmen der Sitzung der EPSAS Working Group am 28. und 29.04.2021 vorgetragen, deren Gastgeber in diesem Jahr erstmals Deutschland war. Bereits am Vorabend der Sitzung hatten Deutschland und Hessen zu einem Austausch auf nati-

Abb. 1: Hessen – Unser Weg in die staatliche Doppik



onaler Ebene unter der Überschrift „Perspektiven für EPSAS aus deutscher Sicht“ eingeladen. In einer Online-Konferenz diskutierten Staatssekretär *Werner Gatzler* (BMF), Finanzministerin *Heike Taubert* (Thüringen), Kämmerer *Harald Riedel* (Nürnberg, Vorsitzender des Finanzausschusses des Deutschen Städtetags) und *John Verrinder* (Eurostat, Projektleiter EPSAS) zusammen mit dem Verf. dieses Beitrags die Harmonisierungsbedarfe für die öffentliche Rechnungslegung in Deutschland und Europa.

Die Beiträge dieser Ausgabe von DK greifen die Diskussion anlässlich der aktuellen Ausrichtung der EPSAS Working Group 2021¹ von Deutschland und Hessen auf und gehen auf die Bedeutung und den Entwicklungsstand der IPSAS (*Müller-Marqués Berger/Heiling*), den Zweck und die Adressaten öffentlicher Rechnungslegung (*Böcking/Gros/Mala'ebah*), den Kontext und die Erkenntnisse des hessischen Praxistests „IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen“ (*Bott/Rüdiger*) sowie die Positionen von Bund (*StS Gatzler*), Thüringen (*FinMinin Taubert*) und der Kommunen (*Riedel/Frischmuth*) hinsichtlich der Probleme und der Chancen einer entsprechenden Harmonisierung in Deutschland und Europa ein.

Erfahrungswerte und Erwartungen Hessens schildert der Verf. nachfolgend.

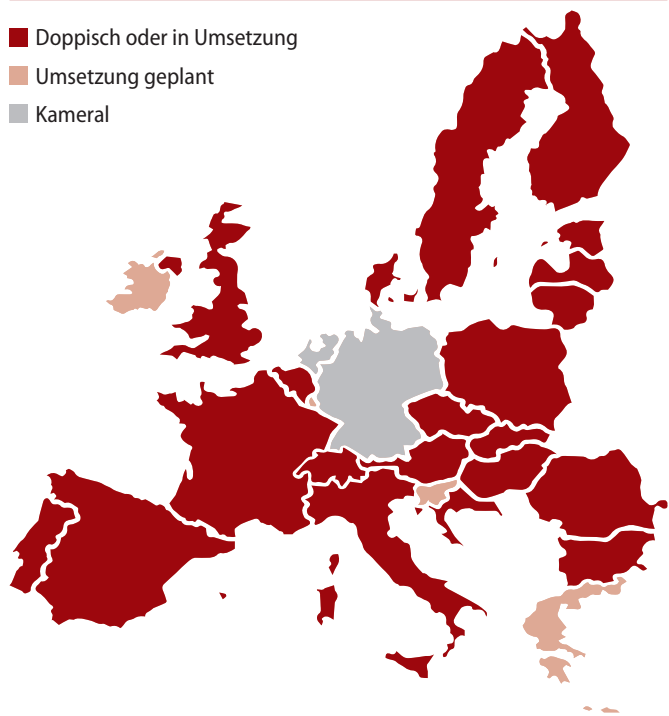
II. Der Weg in die Doppik hat sich bewährt

Öffentliche Rechnungslegung muss auf belastbarer Grundlage transparent und vergleichbar sein. Hessen ist seit der Eröffnungsbilanzierung auf den 01.01.2009 – zugleich als Vorreiter bei der Einführung der Doppik auf staatlicher Ebene – von den Vorteilen eines entsprechend modernisierten Rechnungswesens auf doppelischer Basis überzeugt. Mit einem hohen Qualitätsanspruch und einer jährlichen Prüfung des Konzernabschlusses durch unabhängige WP im Auftrag des Hessischen Rechnungshofs kommt dem Land insoweit auf staatlicher Ebene ein Alleinstellungsmerkmal zu.

Die über zehnjährigen Erfahrungen in der doppelischen Praxis des Landes Hessen haben gezeigt, dass sich der Weg in die Doppik bewährt hat (vgl. Abb. 1). Hervorzuheben ist insb.

1 Nähere Informationen zu den Veranstaltungen sowie zum IPSAS-Abschluss des Landes Hessen finden Sie auf einer Themenseite der Homepage des Finanzministeriums Hessen: epsas.hessen.de.

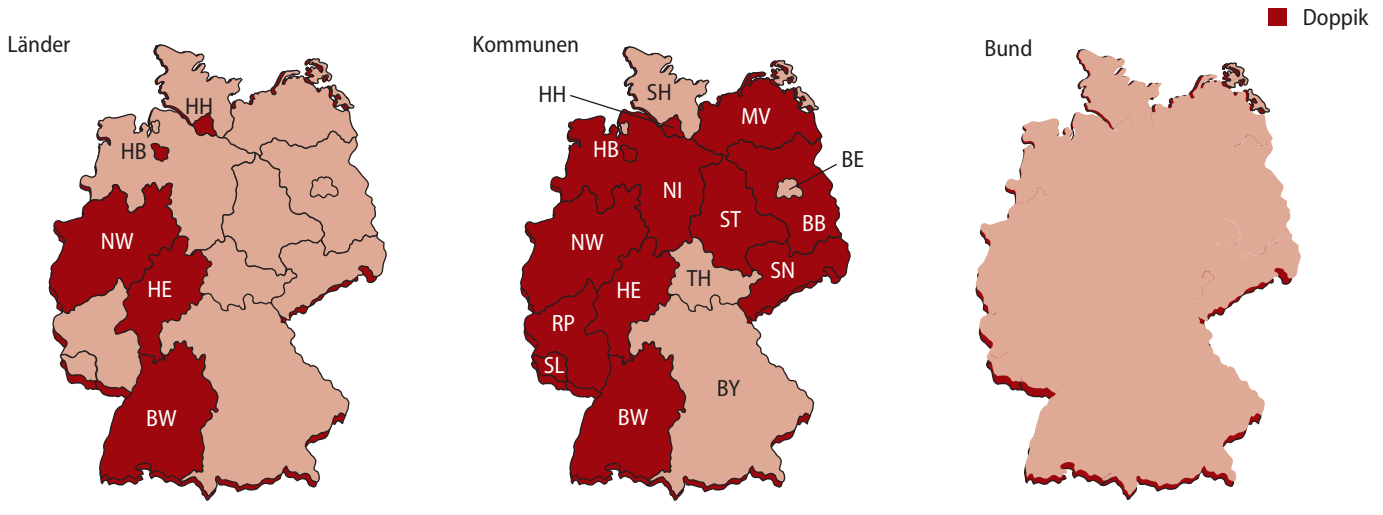
Abb. 2: Doppik auf zentralstaatlicher Ebene in Europa (Stand: 2019, eigene Darstellung)



eine erweiterte Informationsbasis auf der Grundlage von Vermögens-, Finanz- und Ergebnisrechnung, die zunehmend in das Blickfeld sowohl der politischen Entscheiderinnen und Entscheider im Rahmen der Exekutive als auch der Legislative fällt. Eine Vermögensrechnung, die nach den Grundsätzen staatlicher Doppik (§§ 7a, 49a HGrG²) in enger Anlehnung an die aktuellen Bestimmungen des nationalen Handelsrechts (HGB) aufgestellt wird, gewährleistet einen vollumfänglichen Ausweis der Vermögensgegenstände und Schulden einer Gebietskörperschaft.

Aus Sicht des Landes Hessen ist eine entsprechende aussagekräftige Vermögensrechnung im Interesse der Vergleichbarkeit auch bei Gebietskörperschaften mit kameraler

2 Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (Haushaltsgrundsätze-gesetz) vom 19.08.1969, BGBl. I 1969 S. 1273; zuletzt geändert durch Art. 10 Gesetz vom 14.08.2017, BGBl. I 2017 S. 3122.

Abb. 3: Doppik auf kommunaler und staatlicher Ebene in Deutschland (Stand: 2019, eigene Darstellung)

Haushaltsaufstellung sinnvoll und geboten. Zu beachten bleibt hierbei, dass die Implementierung eines kaufmännischen Rechnungswesens mit einer belastbaren Vermögensrechnung nicht mit einer doppisch basierten Haushaltssteuerung verknüpft sein muss. So sind auch Mischformen zwischen doppischer Rechnungslegung und kameraler Haushaltsbewirtschaftung denkbar. Aktuell bleiben trotz doppischer Vermögensrechnung kamerale Elemente des Haushalts in unterschiedlicher Granularität, z.B. in Baden-Württemberg und – auch perspektivisch auf Basis einer novellierten Landshaushaltsordnung – in Hessen, durchaus erhalten.

III. Bestandsaufnahme: Heterogene Landschaft der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland und Europa

Eine Harmonisierung der doppischen Rechnungslegung für die öffentliche Hand ist aus Sicht des Landes Hessen sowohl auf europäischer Ebene als auch in Deutschland dringend erforderlich.

1. EPSAS: Hintergrund

Die Diskussion um die Reformierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung hat in der europäischen Finanz- und Staatsschuldenkrise 2010/2011 Auftrieb erhalten. Zur Verbesserung der haushaltspolitischen Überwachung und wirtschaftspolitischen Steuerung der Eurozone verabschiedeten der Europäische Rat und das Europäische Parlament im Jahr 2011 daraufhin – auch entsprechend der Interessenlage Deutschlands – das sog. Six-Pack, ein aus fünf Verordnungen und einer Richtlinie bestehendes Gesetzespaket.

Die darin enthaltene RL 2011/85/EU stellt Anforderungen an die haushaltspolitische Überwachung der Mitgliedstaaten. Gefordert sind u.a. vollständige und zuverlässige Haushaltsdaten der Mitgliedstaaten, die alle Teilspektoren des Staates abdecken, auf Basis einer periodengerechten Rechnung. Mit der RL 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an den haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten vom 08.11.2011³ ist die EU-Kommission zur Stellungnahme

aufgefordert worden, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (International Public Sector Accounting Standards [IPSAS]) für die Mitgliedstaaten geeignet sind.

In Erledigung ihres Prüfauftrags hat sich die EU-Kommission mit Bericht vom 06.03.2013⁴ für die Entwicklung und Einführung von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als neuem harmonisierten Rechnungslegungsstil im öffentlichen Sektor mit bestehenden IPSAS als mögliche Referenz ausgesprochen.

2. Rechnungslegung in Europa

Ein aktueller Blick auf den Einsatz der Doppik in Europa (vgl. Abb. 2) zeigt, dass der überwiegende Teil der europäischen Länder auf zentralstaatlicher Ebene – mit Ausnahme von Deutschland und den Niederlanden – bereits den Weg in die Doppik gegangen ist. Ungeachtet einer insoweit bereits fortgeschrittenen Anwendung in den Mitgliedstaaten der EU können diese bislang noch nicht auf einen allgemein verbindlichen Standard zur doppischen Rechnungslegung im öffentlichen Sektor zurückgreifen. Im jeweiligen Mitgliedstaat erforderliche individuelle, nationale Bilanzierungsvorgaben mit einer hiermit verbundenen Zersplitterung sind die aktuelle Folge.

Auf Grundlage einer aktuellen Untersuchung von Eurostat als Statistikbehörde der EU befindet sich Deutschland im Vergleich der Doppik-Reife in der EU im unteren Spektrum: hinter den Niederlanden, auf etwa gleicher Höhe mit Italien, Zypern und Luxemburg und (noch) vor Griechenland und Malta. Lt. der Prognose für 2025 wird Deutschland von allen überholt und – mit erheblichem Abstand – das Schlusslicht auf europäischer Ebene sein.⁵

3. Rechnungslegung in Deutschland

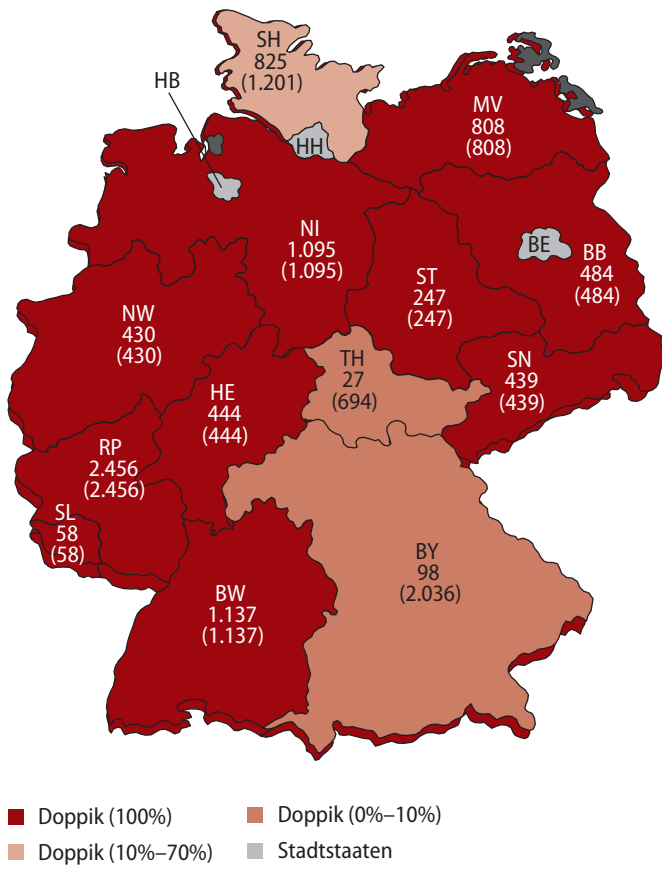
Eine Harmonisierung des Rechnungswesens der öffentlichen Hand ist nicht nur in Europa geboten, sondern auch und insb. aus nationaler Sicht in Deutschland dringend erforderlich. Der aktuelle Stand der Rechnungslegung auf den unterschiedlichen Ebenen für Bund, Länder und Kommunen weist bereits seit Jahren einen äußerst heterogenen und unbefriedigenden Zustand auf (Abb. 3).

⁴ EU-Kommission vom 06.03.2013, COM (2013) 114 final.

⁵ IDW Factsheet vom 01.03.2021, IPSAS als Bezugsrahmen für EPSAS, <https://hbfm.link/10290> (Abruf: 03.05.2021).

³ ABIEU L 306 vom 23.11.2011 S. 41.

Abb. 4: Doppik auf kommunaler Ebene in Deutschland (nach Burth/ Egger, ZKF 2021 S. 30; in Klammern die Zahl der doppisch buchenden Kommunen im Vergleich zur Gesamtzahl der Kommunen)



Diese Konstellation hat zu unterschiedlichen Rechnungsstilen einerseits und Haushaltsbewirtschaftungssystemen andererseits geführt, die bislang lediglich über Mindestanforderungen auf kameraler Basis einer Vergleichbarkeit zugeführt werden (§ 49b HGrG), die bei Weitem nicht die Aussagekraft einer doppischen Rechnungslegung erreicht.

Hinsichtlich dieses „Flickenteppichs“ sei bemerkt, dass eine große Anzahl von Ländern ihren Kommunen ein doppisches Rechnungswesen vorgeschrieben haben, ohne bislang selbst eine entsprechende Umstellung des Rechnungswesens vorgenommen bzw. angedacht zu haben.

Wenngleich die Kommunen (Abb. 4) in Deutschland bereits eine beachtliche Doppik-Reife vorweisen und auch in Ländern, in denen Kommunen zwischen verschiedenen Rechnungsstilen wählen können, bereits Erfahrungen im Zuge der Umstellung auf die Doppik gemacht wurden, sind die Bilanzierungsvorgaben auch auf kommunaler Ebene bislang nicht einheitlich, sondern im Detail von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich. Jüngste Entwicklungen, wie z.B. im Rahmen der Anpassung der Vorgaben in Nordrhein-Westfalen durch das 2. NKF-Weiterentwicklungsgesetz vom 18.12.2018⁶, unterstreichen eine bedauerliche und sich verstärkende Divergenz.⁷

6 Zweites Gesetz zur Weiterentwicklung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden und Gemeindeverbände im Land Nordrhein-Westfalen und weiterer kommunalrechtlicher Vorschriften vom 18.12.2018, GV NRW 2018 S. 729

7 Zur Rechnungslegung der Kommunen auch im Blickwinkel von EPSAS vgl. näher im Beitrag von Riedel/Frischmuth, DK 2021 S. 270.

IV. Aktuelle Diskussion zu EPSAS bietet Gelegenheit zur Harmonisierung

Die aktuelle Diskussion im Zusammenhang mit der Entwicklung von EPSAS als einem neuen harmonisierten Rechnungslegungsstandard im öffentlichen Bereich bietet eine vielleicht einmalige Chance einer Standardisierung der öffentlichen Rechnungslegung sowohl in Europa als auch – und v.a. – in Deutschland.

Soweit die EU-Kommission sich mit Bericht vom 06.03.2013⁸ für die Entwicklung von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als einem neuen Rechnungslegungsstil im öffentlichen Sektor mit den bestehenden IPSAS als mögliche Referenz ausgesprochen hat, ist die Haltung und Diskussion insb. in Deutschland bislang allerdings maßgeblich von der Wahlfreiheit bei der Budgetierung sowie ideologisch deutlich von der grundsätzlichen Kontroverse zu Doppik und Kameralistik beeinflusst; auch die Rolle von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Rahmen einer Normsetzung für die Rechnungslegung der öffentlichen Hand nimmt hierbei breiten Raum ein.

In Deutschland stehen insoweit Bundestag⁹, Bundesrat¹⁰ und die Rechnungshöfe¹¹ der Einführung verbindlicher und harmonisierter Rechnungslegungsstandards auf europäischer Ebene äußerst kritisch gegenüber; sie mahnen eine Berücksichtigung der tradierten nationalen handelsrechtlichen Grundsätze (HGB) mit einem stark ausgeprägten Vorsichtsprinzip für ein freiwillig angewandtes doppisches Rechnungswesen an und konstatieren besorgt, dass die von der EU-Kommission zumindest als Referenzgröße erwogenen IPSAS auf bereits bestehenden IFRS/IAS beruhen und mit einer vermeintlich schädlichen Kapitalmarktorientierung dem Zweck der öffentlichen Rechnungslegung nicht dienlich sein könnten.

Die für Wirtschaftsunternehmen im internationalen Kontext aufzustellenden IFRS-Abschlüsse sollen vorgreiflich dem Kapitalmarkt Informationen zur Verfügung stellen, die Investorinnen und Investoren für Anlageentscheidungen benötigen. Dies entspricht dem angloamerikanischen Grundsatz „true and fair view/fair presentation“, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Nach nationalem Handelsrecht aufgestellte HGB-Abschlüsse, die auf Einzelabschlussebene u.a. der Ausschüttungsbemessung und Steuerbemessung dienen, berücksichtigen stattdessen vorrangig ein (kaufmännisches) Vorsichtsprinzip. Während die Informationsfunktion nach IFRS/IAS stärker ausgeprägt ist als nach HGB, ist die Rechenschaftslegung nach HGB grds. höher zu gewichten als nach IFRS/IAS. Im Spannungsverhältnis von IFRS mit Informationsfunktion einerseits und nationalem Bilanzrecht mit betontem Gläubigerschutz und Rechenschaftsfunktion andererseits ist zu berücksichtigen, dass ein nach deutschem Verständnis auch für die öffentliche Rechnungslegung unstrittig als zweckadäquat eingestuftes nationales Handelsbilanzrecht (§§ 238, 264 ff. HGB) in den vergangenen Jahren eine Internationalisierung und

8 Vgl. Fn. 4.

9 Dt. Bundestag vom 27.06.2013, BT-Drucks. 17/14148 sowie Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses vom 03.03.2015, BT-Drucks. 18/4182.

10 Bundesrat vom 14.02.2014, BR-Drucks. 811(13 (B)).

11 U.a. Präsidentenkonferenz der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (Mai 2020).

Abb. 5: Rechnungslegungsstandards im Überblick

	IFRS/IAS International Financial Reporting Standards/ International Accounting Standards	IPSAS International Public Sector Accounting Standards	EPSAS European Public Sector Accounting Standards	HGB Handelsgesetzbuch
Regelungen für	Wirtschaftsunternehmen (verbindlich, IASVO, § 315e HGB)	öffentliche Einrichtungen (freiwillig)	öffentliche Einrichtungen der EU (Rechtsgrundlage fraglich)	Kaufleute (verbindlich, §§ 238 ff. HGB) öffentliche Hand (verbindlich auf staatl. Ebene bei dopp. Haushalt, §§ 7a, 49a HGRG)
Normensetzende Instanz	International Accounting Standards Board (IASB); Verbindlichkeit innerhalb EU nach „endorsement“	International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)	Standardsetzungs- verfahren noch in Diskussion	EU und nationaler Gesetzgeber, Rspr. (BFH, BGH, EUGH) und DRSC
Zielsetzung der Rechnungslegung	Information und Entscheidungs- unterstützung (gedachter Investor)	Rechenschaftslegung und Entscheidungsunterstützung	Transparenz und Vergleichbarkeit	Information, Steuerbemessungs- sowie Ausschüttungsbemessung Gläubigerschutz
Dominierender Grundsatz	periodengerechte Gewinnermittlung (accrual principle)	siehe IFRS	fraglich keine Prinzipien- hierarchie	Vorsicht (Realisations- und Imparitätsprinzip)

Informationsfunktion

Rechenschaftslegung

moderate Annäherung an IFRS erfahren hat, die sowohl eine Informationsfunktion als auch eine Rechenschaftsfunktion bedient.

Die nunmehr – zumindest als Referenz und Orientierungsgröße – diskutierten *IPSAS* referenzieren auf die bestehenden IFRS/IAS, berücksichtigen jedoch zugleich Besonderheiten des öffentlichen Sektors, wie z.B. Regelungen zum Ausweis von Erträgen aus einseitigen Leistungsbeziehungen (Steuern, *IPSAS* 23) und zur Darstellung von Haushaltsdaten (*IPSAS* 24) im doppelischen Jahresabschluss.¹²

Aktuell liegen derzeit noch keine „*EPSAS*“ vor. Die Überlegungen der EU-Kommission zielen auf eine eigenständige Entwicklung von *EPSAS* als neuem harmonisierten Rechnungslegungsstandard für den öffentlichen Sektor in der EU ab, der auf die bestehenden *IPSAS* als Bezugsrahmen zurückgreift.

V. Projekterkenntnisse aus dem Praxistest „*IPSAS*-Abschluss 2019“ – Grundstein für die weitere Diskussion

Mit einem einmaligen und testweisen *IPSAS*-Abschluss für das Jahr 2019 hat das Land nunmehr untersucht, welche praktischen Unterschiede sich für eine staatliche Gebietskörperschaft gegenüber einem nach § 322 HGB uneingeschränkt testierten Konzernabschluss nach nationalem Bilanzrecht ergeben. Im Fokus des Projekts, das als sachlicher Beitrag für die weitere Diskussion im Zusammenhang mit der Entwicklung von *EPSAS* als neuem harmonisierten Rechnungslegungsstandard konzipiert ist, stand ausschließlich die vorrangig zu untersuchende Frage, ob eine zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen

Hand auch auf Grundlage der *IPSAS* möglich ist. Nach Auffassung des Landes Hessen hatte insb. dieser Aspekt in der in Deutschland durchaus leidenschaftlich geführten Diskussion bislang nicht die erforderliche, praxisgestützte Beachtung gefunden.¹³

Der nunmehr vorliegende *IPSAS*-Abschluss 2019 des Landes Hessen, der zusammen mit einem umfassenden Ergebnisbericht auf der Internetseite des Hessischen FinMin. zum Download zur Verfügung steht,¹⁴ hat bereits im Rahmen der Vorstellung am 25.03.2021 u.a. mit Vertretern der Wissenschaft zu interessanten gemeinsamen Erkenntnissen geführt sowie im Rahmen der nationalen Veranstaltung am 27.04.2021 und der Präsentation in der Sitzung der *EPSAS* Working Group am 28.04.2021 vor internationalem Publikum hohe Aufmerksamkeit erfahren.

Als wesentliche Projekterkenntnis bleibt aus Sicht des Landes Hessen zu konstatieren, dass sich Objektivierung und Vorsichtsprinzip (mit Realisations- und Imparitätsprinzip) – bei entsprechender Wahlrechtsausübung – entgegen ersten Vermutungen auch auf Basis von *IPSAS* umsetzen lassen und bei entsprechenden Vorgaben eine zu positive und damit unrealistische Darstellung der Haushaltslage unterbunden werden kann.¹⁵ Bemerkenswert war auch der überschaubare Umstellungsaufwand für das Land Hessen. Dies hängt damit zusammen, dass das Land als Ausgangspunkt auf einem testierten Konzernabschluss aufsetzt, der aktuellen handelsrechtlichen Vorgaben der §§ 238 ff., 264 ff. HGB folgt, die in den vergangenen Jahren durch verschiedene gesetzgeberische Maßnahmen bereits eine Ausrichtung an internationalen Rechnungslegungsstandards erfahren

¹³ Zu Zweck und Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung näher vgl. den Beitrag von Böcking/Gros/Mala'ebek, DK 2021 S. 229.

¹⁴ <http://hbfm.link/9327> (Abruf: 11.05.2021).

¹⁵ Zu den Projekterkenntnissen des Landes näher vgl. Bott/Rüdiger, DK 2021 S. 251.

¹² Auf Historie und aktuellen Entwicklungsstand von *IPSAS* gehen Müller-Marqués Berger/Heiling, DK 2021 S. 238, ein.

haben. Neben dem Bilanzrichtliniengesetz (BiRiLiG) vom 19.12.1985 sind in diesem Kontext auch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25.05.2009 sowie das Bilanzrichtlinenumsetzungsgesetz (BilRuG) vom 17.07.2015 anzuführen.

Da der Gesetzgeber zuletzt mit dem BilRUG vom 17.07.2015 die neue EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU des europäischen Parlaments und des Rates vom 26.06.2013¹⁶ in nationales Recht umgesetzt hat, die sich mit ihren Vorgaben zur Harmonisierung der Rechnungslegung für den Einzel- und Konzernabschluss den Mitgliedstaaten insb. an KapGes. wendet,¹⁷ stützt sich das nationale Bilanzrecht insoweit auf eine bereits vorhandene und an die IFRS angenäherte gemeinschaftsrechtliche Grundlage.¹⁸ Insbesondere die Frage der zu berücksichtigenden Bewertungsmaßstäbe, im vorliegenden Kontext mithin das Spannungsverhältnis von Anschaffungskostenprinzip und Ansatz von Zeitwerten zeigt hierbei korrespondierende (Mitgliedstaaten-)Wahlrechte nach EU-Bilanzrichtlinie einerseits und IPSAS andererseits auf. Der Vorgabe, die neue EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU vom 26.06.2013 bis zum 20.07.2015 in den Mitgliedstaaten der EU in nationales Recht umzusetzen,¹⁹ sind sämtliche, aktuell 27, Mitgliedstaaten der EU gefolgt.²⁰

Der nationale Gesetzgeber hat die staatliche Doppik mit den Bestimmungen der §§ 7a, 49a HGrG in enger Anlehnung an die aktuellen handelsrechtlichen Bilanzierungsvorgaben des HGB gestaltet. Das Handelsbilanzrecht, das auf Grundlage der EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU im privaten Sektor bereits der Harmonisierung der Rechnungslegung in den Mitgliedstaaten der EU dient, ist insoweit auf staatlicher Ebene bereits auf den öffentlichen Sektor übertragen worden.

VI. EPSAS aus Sicht des Landes Hessen: Unsere Erwartungshaltung

Die Erwartungshaltung des Landes für die weitere Entwicklung von EPSAS beruht auf den folgenden zentralen Erkenntnissen aus dem hessischen IPSAS-Projekt:

1. Das kaufmännische Vorsichtsprinzip lässt sich bei entsprechender Wahlrechtsausübung auch im Rahmen einer Bilanzierung nach IPSAS umsetzen.
2. Deutschland kann sich mit seinem aktuellen Bilanzrecht nach den §§ 238 ff., 264 ff. HGB bereits auf eine gemeinschaftsrechtskonforme Grundlage für die Rechnungslegung im privaten und staatlichen Sektor stützen.
3. Der Anpassungs- und Umstellungsaufwand eines bereits kaufmännisch buchenden Landes im Rahmen einer Bilanzierung nach IPSAS war gering.

Auf dieser Basis ist die Diskussion zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Deutschland zunächst von der Ausgestaltung des parlamentarischen Budgetrechts zu entkoppeln. Auch die im Rahmen des EPSAS-Projekts angedachte Harmonisierung des Rechnungswesens lässt eine Wahlfreiheit und v.a. die Budgethoheit der Parlamente

unberührt und erfordert insb. keine Anpassung der Haushaltsbewirtschaftung an einen doppelischen Rechnungsstil. Die Haushaltsautonomie bleibt nach länderübergreifendem Konsens gewahrt und kann die gebotene Harmonisierung der Rechnungslegung daher nicht infrage stellen.

Die doppelische Rechnungslegung für Bund, Länder und Kommunen in Deutschland ist in einem ersten Schritt auf Basis des *aktuellen HGB*, das bereits auf gemeinschaftsrechtlicher, internationalisierter Grundlage (Bilanzrichtlinie 2013/34 EU) basiert, zu harmonisieren.

Ein gemeinsamer doppelischer Standard für die Rechnungslegung von Bund, Ländern und Kommunen – der die Frage der Haushaltsbewirtschaftung unberührt lässt – sollte bereits kurzfristig und unabhängig von Überlegungen einer Harmonisierung auf europäischer Ebene festgelegt werden. Mit diesem Schritt, den der Gesetzgeber auf staatlicher Ebene mit den Grundsätzen staatlicher Doppik i.S.d. §§ 7a, 49a HGrG (Standards staatlicher Doppik) bereits gegangen ist, wird ein Internationalisierungsgrad erreicht, der eine beachtliche Nähe zu den i.Ü. auch aktuell diskutierten IPSAS erreicht.

Abschließend wird im Detail zu prüfen sein, inwiefern eine Weiterentwicklung des vorhandenen europäischen Bilanzrechts, das für den privaten Sektor mit der RL 2013/34/EU bereits auf einer gemeinschaftsrechtlichen Grundlage aufsetzt, auch in den übrigen Mitgliedstaaten für den öffentlichen Sektor Anwendung finden kann und eine darüber hinausgehende Anpassung in Richtung IFRS/IPSAS auf dem Weg zu EPSAS überhaupt erforderlich ist.

Maßgebliches Ziel der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung muss ein vergleichbarer und aussagekräftiger Ausweis des Vermögens und der Schulden eines Landes auf Grundlage eines standardisierten doppelischen Rechnungswesens sein. Diese Transparenz ist die Politik den Bürgerinnen und Bürgern in Deutschland und Europa schuldig.

Redaktionelle Hinweise:

- Zum Plädoyer für eine moderne Bilanzierungskonzeption in der (öffentlichen) Rechnungslegung vgl. *Böcking/Gros/Mala'ebeh*, DK 2021 S. 229 = DK1365743;
- zur internationalen Rechnungslegung nach IPSAS im Lichte der EPSAS vgl. *Müller-Marqués Berger/Heiling*, DK 2021 S. 238 = DK1365758;
- zu IPSAS im Praxistest: Land Hessen – Zweckadäquate Rechnungslegung der öffentlichen Hand nach IPSAS? vgl. *Bott/Rüdiger*, DK 2021 S. 251 = DK1364991;
- zu zehn Jahre EPSAS-Prozess: Eine Bilanz aus Perspektive der Bundesregierung vgl. *Gatzer*, DK 2021 S. 262 = DK1365669;
- zu EPSAS aus der Ländersicht – Die Perspektive des Freistaats Thüringen vgl. *Taubert*, DK 2021 S. 267 = DK1365835;
- zu Rechnungslegung von Kommunen – Brauchen wir EPSAS? vgl. *Riedel/Frischmuth*, DK 2021 S. 270 = DK1365662.

¹⁶ ABIEU L 182/19 ff. vom 26.06.2013.

¹⁷ Art. 1, Anh. I RL 2013/34/EU.

¹⁸ Zur EU-Bilanzrichtlinie 2013/34/EU und ihre Umsetzung durch das BilRUG vom 17.07.2015 vgl. näher Scheffler, in: *Böcking/Gros/Oser/Scheffler/Thormann* (Hrsg.), *Beck'sches Hdb. der Rechnungslegung*, Vor A Rechnungslegungsvorschriften: Entwicklung und Überblick, Rn. 20 ff., 37 ff.

¹⁹ Art. 53 Abs. 1 RL 2013/34/EU

²⁰ <http://hbfm.link/10254> (Abruf: 11.05.2021).