

EPSAS – Neue europäische Rechnungslegung: Privatisierung der Budgethoheit durch eine europäische Hintertür?

Dr. Gero-Falk Borrmann

Die Einführung eines einheitlichen europäischen Rechnungswesens für alle staatlichen Ebenen wird zz. in der Europäischen Union (EU) entwickelt. In Deutschland wären rd. 17 500 öffentliche Einzelhaushalte in Bund, Ländern, Kommunen und bei den Sozialversicherungsträgern betroffen. Dieses europäische Gesetzgebungsvorhaben wird kontrovers diskutiert. Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) als Sprachrohr, insbesondere der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, unterstützt die EU-Konzeption, die international entwickelten Prüfungsstandards für das Rechnungswesen, sog. IPSAS, möglichst umfassend europaweit für den gesamten öffentlichen Sektor verbindlich zu übernehmen. Der Bundesrechnungshof (BRH) lehnt die Einführung dieser, in privater Normsetzung entwickelten Standards mit Umsetzungskosten von über drei Milliarden Euro ab: Das nicht ausgereifte Konzept schaffe einen milliardenschweren Markt für Beratungsleistungen; private Standardsetzung lasse den Staat erodieren. Der Beitrag zeigt das Problem, deren Akteure und die Diskussionsbeiträge und macht deutlich, dass das Vordringen privater Dienstleistungskonzerne die Grenzen der Politik des New Public Management und der Zivilgesellschaft überschreitet.

1. Ausgangslage

Als Reaktion auf die Staatsschuldenkrise im ersten Jahrzehnt dieses Jahrhunderts hatten Rat und Kommission der EU zur wirtschaftspolitischen Steuerung in einem Gesetzespaket auch Regelungen zum Rechnungswesen beschlossen. In der Richtlinie des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten heißt es in den Schlussbestimmungen¹: „Bis 31. Dezember 2012 nimmt die Kommission eine Bewertung der Frage vor, ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den

öffentlichen Sektor (IPSAS)² für die Mitgliedstaaten geeignet sind“.

Auf diese Bestimmung gründet die Kommission das von ihr verfolgte Ziel, internationale Standards zur Rechnungslegung einheitlich für alle Mitgliedsländer vorzugeben³. In dieser Umsetzungsdiskussion verbinden sich bis heute zwei Diskussionslinien, die sich auch in der nationalen Diskussion spiegeln:

- Die EU-Kommission will mit einem doppelten System eine verbesserte haushaltspolitische Überwachung und ein vollständiges und zuverlässiges Bild der Finanz- und Wirtschaftslage, insbesondere der Kreditwürdigkeit eines Landes durch Einschaltung privat organisierter Wirtschaftsprüferorganisationen erhalten.
- Die nationale Gegenposition hält die bereits nach derzeitiger Rechtslage zu liefernden Haushaltsdaten und auch die Daten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung für ausreichend und fordert, diese Daten intensiver auszuwerten. Zur Beurteilung der Leistungskraft und der Kreditwürdigkeit eines Landes soll durch staatsinterne Lösungen die Rechnungslegung, insbesondere die Vermögensrechnung, alternativ im kameralen oder doppelten System verbessert werden.

Seit 2013 ist eine ergänzte Haushaltsüberwachung auf der Grundlage eines Gesetzespakets (Twopack) bereits mit einem erheblichen Eingriff in die Haushaltshoheit der nationalen Parlamente konkretisiert. Die Euro-Länder sind nun verpflichtet, ihre Haushaltsentwürfe für das kommende Jahr jährlich im Oktober an die Kommission zu übermitteln⁴. Nach einer Prüfung durch die Kommission bis spätestens 30. November kann die Kommission eine überarbeitete Version einfordern. Eine Überarbeitung der Stan-

¹ Art. 16 Abs. 3 RL des Rates als Teil des sog. Sixpack aus dem Jahre 2011 mit insgesamt sechs europäische Gesetzgebungsmaßnahmen, die die Reform des Stabilitäts- und Wachstumspaktes und das neue gesamtwirtschaftliche Überwachungsverfahren regeln.

² International Public Sector Accounting Standards, bei Modifizierung innerhalb der EU als EPSAS, European Public Sector Accounting Standards.

³ Eine ausführliche Darstellung der bisherigen Entwicklung www.epsas.eu/de; ferner Sonderbericht des BRH, Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten 2017 der Europäischen Union, www.Bundesrechnungshof.de, Suchwort EPSAS. S. auch Frischmuth, Rechnungslegungsstandards des öffentlichen Sektors, ZKF 2017, 77 ff.; Gerhards, Rechnungszweck der European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): Die EU auf dem Irrweg, DöV 2015, 319 ff. und 613 f., Schmalzhaft, DöV 2015, 609 ff.

⁴ Jährlich aktualisierte Stabilitätsprogramme und die Übersicht über die Haushaltsplanung gem. VO (EU) Nr. 473/2013; für Deutschland www.bundesfinanzministerium.de sowie im Hinblick auf dessen Beratung gem. § 51 Abs. 1 HGrG auch www.stabilitaetsrat.de/DE/Dokumentation/Koordinierung-Haushalts-und-Finanzplanungen/Koordinierung-Haushalts-und-Finanzplanungen.html.

dards für den Haushaltsbereich fordert die Kommission im Gegensatz zur Rechnungslegung derzeit nicht.

1.1 Absichten der EU

Eine verbesserte haushaltspolitische Überwachung auf EU-Ebene (Haushaltsüberwachung) und die Darstellung der Leistungsfähigkeit eines Mitgliedstaates sollen Europäische Rechnungslegungsstandards (sog. EPSAS) ermöglichen. Bezugsrahmen für diese im Detail noch zu entwickelnden europäischen Standards sollen die von einem privat-rechtlich organisierten Gremium in New York entwickelten IPSAS sein; das die Standards setzende Gremium ist in ein Netzwerk der Wirtschaftsprüfer eingegliedert⁵.

Zur Umsetzung hatte sich die Kommission Anfang 2013

- für die Einführung harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens in sämtlichen Teilbereichen der EU-Mitgliedstaaten (Bund, Länder, Kommunen und Sozialversicherung) ausgesprochen.
- dafür ausgesprochen, dass die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip nach dem Willen der EU-Kommission eher als Ergänzung statt als Alternative zur reinen Verbuchung nach dem Kassenprinzip verstanden werden soll.
- darauf festgelegt, dass die IPSAS zwar nicht in ihrer gegenwärtigen Form, aber in modifizierter Form in den EU-Mitgliedstaaten einführbar seien. Die Standards sollen als verbindliche Verordnung für die Mitgliedstaaten verbindlich festgelegt und bis 2025 umgesetzt werden.

Durch die verbindliche Einführung gewinnt die Kommission zunächst stärkeren Einfluss auf die Mitgliedstaaten, indem sie deren Einfluss in den normsetzenden und normausdeutenden Gremien relativiert und den Stellungnahmen der Mitgliedstaaten die Stellungnahmen des internationalen Gremiums der Wirtschaftsprüfer entgegensetzt. Weder zur Rechtsgrundlage noch zum Verfahren für die Einführung von EPSAS hat sich die Kommission bisher abschließend geäußert.

1.2 Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung parallel zur Rechnungslegung

Neben der Verpflichtung, die Rechnungslegungsvorschriften zu überprüfen, verpflichtete die im Sixpack beschlossene Richtlinie aus dem Jahr 2011⁶ die Mitgliedsstaaten weiterhin, statistische Daten für die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung verfügbar zu machen, und zwar Haushaltsdaten auf Kassenbasis für alle Teilsektoren.

Im September 2014 wurde das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene (ESVG 2010) neugefasst⁷. Im ESVG wird nach dem Grundsatz der periodengerechten Zurechnung (accrual basis) gebucht. Diese

neu konzipierte Volkswirtschaftliche Gesamtrechnung ist nach der Zielsetzung der Kommission u. a. ein Instrument der Analyse und der Politik. In den ausführlichen Kontendarstellungen sind – so das von der Kommission herausgegebene Handbuch – Grundlagen gelegt, und zwar für die

- Überwachung und Steuerung der makroökonomischen Politik und Geldpolitik des Euro-Währungsgebiets,
- Überwachung und Steuerung der Rolle des Staates und seiner finanziellen Situation
- Festlegung der Kriterien für das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit: Daten für das Defizit und den Schuldenstand des Staates.

Das ESVG 2010 wurde in Form einer Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates am 21.5.2013 angenommen⁸. Die Kommission nutzt

die Daten des ESVG und bewertet regelmäßig auch die Qualität der von den Mitgliedstaaten gemeldeten Daten.

Die Erkenntnisquellen der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung werden in die Diskussion um neue Rechnungslegungsstandards nicht einbezogen. Die Übernahme der Internationalen Rechnungsstandards wird isoliert diskutiert, so dass Alternativen zur Übernahme der IPSAS gar nicht erst aufkommen.

1.3 Interessen der Wirtschaftsprüfer

Mit den Interessen der Kommission verbindet sich das Bestreben der international tätigen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, insbesondere der sog. Big4⁹, Prüfungsstandards für den öffentlichen Sektor, und zwar unabhängig von Ländergrenzen, zu entwickeln und fortzuschreiben. Auf dieser Grundlage kann ein lukratives Beratungsgeschäft aufgebaut werden.

1.4 Diskussion in Deutschland für nationale Erfordernisse

Von der Einführung und Umsetzung einheitlicher Rechnungsführungsgrundsätze wären in Deutschland

Dr. Gero-Falk Borrmann ist Rechtsanwalt und war bis 2008 Erster Direktor der Deutschen Rentenversicherung Baden-Württemberg.

⁵ International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS-Board®), s. 2.3.

⁶ Art. 3 der Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. 11. 2011.

⁷ Europäische Kommission, Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen – ESVG 2010, Luxemburg: Amt für Veröffentlichungen der Europäischen Union, <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/> sowie Statistisches Bundesamt, www.destatis.de, Stichwort: Generalrevision 2014.

⁸ <http://ec.europa.eu/eurostat/de/web/products-manuals-and-guidelines/-/KS-02-13-269>.

⁹ Als Big4 werden 4 international tätige Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit Umsätzen allein in Deutschland in Milliardenhöhe im Prüfungs- und Beratungsgeschäft bezeichnet: Price Waterhouse Cooper (PwC mit 1,9 Mrd. EUR), KPMG (1,6 Mrd. EUR), EY (1,6 Mrd. EUR), Deloitte (0,9 Mrd. EUR), Umsatzzahlen 2016 aus Lünenonk-Liste, www.luenendonk-shop.de.

rd. 17 500 öffentliche Einzelhaushalte betroffen, und zwar nicht nur die Haushalte in unmittelbarer Staatsverwaltung in Bund, Ländern, Kommunen, sondern auch in mittelbarer Staatsverwaltung alle Sozialversicherungsträger. Die hieraus geschätzten Umsetzungskosten werden – wenig belastbar – auf bis zu 0,1 % des Bruttoinlandsprodukts (3,1 Mrd. EUR) geschätzt. Die Diskussion spitzt sich in Deutschland aktuell zu einer Kontroverse zwischen den Wirtschaftsprüfern einerseits und dem BRH in einem offenen Briefwechsel zu, der auf den jeweiligen Homepages abgedruckt ist¹⁰.

Weitere Teilnehmer der Diskussion sind insbesondere Vertreter der Politik und Wissenschaft, die sich der Ausgestaltung der öffentlichen Verwaltung mit einem sog. New Public Management verpflichtet fühlen. Kritisch bzw. ablehnend zeigen sich Bundestag und Bundesrat, beraten vom BRH, sowie in einem Konsultationsverfahren der EU u. a. die Renten- und die Unfallversicherung.

Deutschland kann allein eine gesetzlich verbindliche Einführung neuer Rechnungslegungsstandards nicht verhindern. Es müsste mit anderen Mitgliedstaaten eine Sperrminorität bilden.

2. Akteure

2.1 Derzeitige Akteure in der EU: Eurostat und Taskforce

Mit der Umsetzung hat die Kommission das Statistische Amt der Europäischen Union (Eurostat), eine Generaldirektion der Kommission, beauftragt. Seit 2015 fokussiert sich die Diskussion über die Umstellung des Rechnungswesens in der Eurostat-Arbeitsgruppe „Working Group EPSAS/Taskforce“ mit Mitgliedern aus den Mitgliedstaaten. Vertreter Deutschlands ist das Bundesministerium für Finanzen (BMF) in Abstimmung mit den Finanzministerien der Länder. Neben den öffentlichen Normungseinrichtungen und staatlichen Rechnungslegungsbehörden wirken auch weitere Interessenträger mit. Vertreter der Wirtschaftsprüfungsvereinigungen und der die IPSAS beschließende IPSAS-Board haben Beobachtungsstatus.

Nach Einschätzung des BRH¹¹ wirken diese aber nicht nur beobachtend, sondern wesentlich meinungsbil-

dend und gestaltend. In dem Bericht über die Arbeits-sitzung der Working Group Taskforce vom November 2017 hat die global wirkende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft PwC als Arbeitsgrundlage des Ausschusses Papiere zu zehn Themen erstellt, EY präsentierte die Ergebnisse einer Analyse zu Kostenfragen. Die Taskforce verzahnt ihre Arbeit mit der des IPSAS-Board, indem dessen Vorsitzender über die laufende Standardsetzung berichtet.

2.2 Künftige Akteure in der EU: unabhängige Gremien

Nach Vorgaben der Eurostat-Arbeitsgruppe „Working Group EPSAS/Taskforce“ soll die Standardsetzung nicht durch die EU-Kommission erfolgen, sondern durch zwei selbständige Gremien. Die Erarbeitung und Fortschreibung der EPSAS soll bei einem EPSAS-Committee liegen, das durch einen EPSAS Governance Advisory Board (Beirat) beaufsichtigt wird.

● EPSAS-Committee

Das EPSAS-Committee, das die Standards formulieren und fortschreiben soll, wird nicht in die Hierarchie der Kommission eingebunden; es soll unabhängig sein, wobei die Zuerkennung einer Unabhängigkeit zwar Interessenneutralität von der Regierung bzw. Kommission bedeuten kann, aber auch zulässt, dass die einzelnen Ausschussmitglieder aus ihrer Interessensphäre die Meinungsbildung detailliert gestalten. Arbeitsgrundlage soll die eindimensionale Fixierung auf die IPSAS sein. Damit wird eine inhaltliche Abhängigkeit vom IPSAS-Board vorgegeben. Die EU-Kommission stellt lediglich den Vorsitzenden. Als Mitglieder sind Vertreter der Mitgliedstaaten und Vertreter der Wirtschaftsprüfer, insbesondere des die IPSAS festsetzenden IPSAS-Board (2.3) vorgesehen¹².

● Aufsicht führender Beirat

Der Arbeitsausschuss EPSAS-Committee soll der Aufsicht durch einen Beirat unterliegen; nach Darstellung des Leiters der Arbeitsgruppe EPSAS¹³ soll dieses Aufsichtsgremium selbständig neben der Kommission agieren und die „Integrität und die Unabhängigkeit der Standardsetzung“ sicherstellen. Die Funktion dieses „Aufsichtsbeirats“ geht über die Funktion eines Beirats als Berater weit hinaus, indem ihm eine Kontrollfunktion zugeschrieben werden soll. Die vorgesehene Aufsicht über den „Aufsichtsbeirat“, die durch die EU-Kommission, den Rat und das Parlament erfolgen soll, dürfte sich aber wegen der angestrebten Unabhängigkeit des „Aufsichtsbeirats“ auf eine Rechtsaufsicht beschränken (vgl. Abb. 1, S. 122).

2.3 Internationales standardsetzendes Gremium IPSAS-Board

An den Sitzungen der Working Group EPSAS und künftig an den Sitzungen der EPSAS-Committees soll das internationale standardsetzende Gremium (IPSAS-Board) teilnehmen. Der IPSAS-Board ist in das Netzwerk der global wirkenden Wirtschaftsprüferorgani-

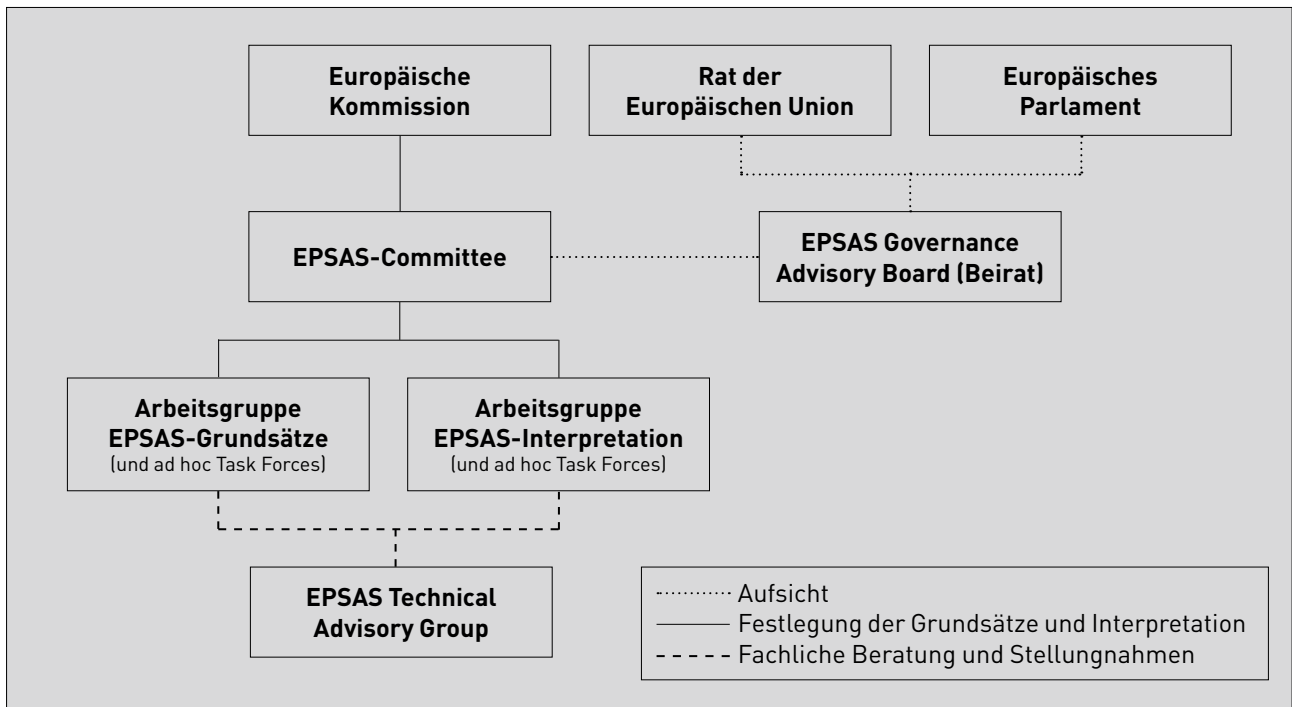
¹⁰ Schreiben des Präsidenten des BRH vom 17. 1. 2018 sowie zwei Schreiben des IDW vom 5. 12. 2017 und vom 22. 1. 2018 (www.bundesrechnungshof.de sowie www.idw.de, jeweils Suchwort EPSAS).

¹¹ 2017 Sonderbericht – Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor/ EPSAS in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, www.Bundesrechnungshof.de, Suchwort EPSAS.

¹² Die vorbereitenden Arbeiten für das EPSAS Committee sollen zwei Arbeitsgruppen vornehmen, sog. working cells. Deutschland ist mit dem BMF und dem Hessischen Rechnungshof in der Arbeitsgruppe Grundsätze vertreten.

¹³ Makaronides, Harmonisierte Europäische Rechnungsführungs- und Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor, in: WPg 2015, Sonderheft.

Abb. 1: Das „EPSAS-Committee“ als Normsetzer und Normausdeuter*



* Lexikon zur öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft, Stichwort EPSAS-Governance, www.haushaltssteuerung.de/lexikon-epsas-governance.html.

sationen eingebunden¹⁴. Das ehemalige deutsche Mitglied des IPSAS-Board, WP StB Thomas Müller-Marqués Berger, gehört einer der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften an und ist an hervorgehobener Stelle für das IDW und auf Tagungen des IDW tätig.

2.4 Akteure in Deutschland

Als Auftakt hatte die Kommission im Februar 2012 eine öffentliche Konsultation zur Eignung der IPSAS für EU-Rechnungslegungsstandards¹⁵ gestartet. Aus Deutschland hatten sich 18 Institutionen an dem Verfahren beteiligt, und zwar neben dem BMF, weitere Finanzministerien der Länder, der Deutsche Landkreistag und der Deutsche Städte- und Gemeindebund, der BRH und fünf weitere Landesrechnungshöfe, Spitzenverbände der Sozialversicherung sowie aus dem Bereich der Wirtschaftsprüfer das Institut der Wirtschaftsprüfer sowie die sog. Big4¹⁶.

● Staatliche Exekutivgremien, die den EU-Prozess begleiten

Meinungsbildend und koordinierend mit Positionspapieren arbeitet ein Bund/Länder-Arbeitskreis auf Staatssekretärsebene mit Mitgliedern aus dem BMF, den Ländern Baden-Württemberg, Bayern, Brandenburg, Niedersachsen, Thüringen sowie Hamburg und Hessen, die ihr Rechnungswesen auf Doppik umgestellt haben¹⁷.

Bundestag und Bundesrat haben im Rahmen ihrer Mitwirkung in Angelegenheiten der EU (Art. 23 Abs. 2 Grundgesetz – GG) unter Bezugnahme auf Berichte

des BRH kritische ablehnende Stellungnahmen beschlossen¹⁸.

Länderseitig ist das Bild vielschichtiger. Während Bayern mit Beschluss des Landtags kurz formuliert „Kritik des Bundesrechnungshofs aufnehmen – EPSAS stoppen“¹⁹, scheint Hessen dem Projekt offener gegenüberzustehen. Eine Umfrage bei den Kommunen aus dem Jahr 2015 ergab eine ablehnende Mehrheit, und zwar gegen die Übernahme der EPSAS, nicht aber gegen die Einführung der Doppik.

Mit den Auswirkungen der Einführung der EPSAS auf Kommunen beschäftigen sich die Kommunale

¹⁴ Die 18 Mitglieder des IPSAS-Board werden vom IFAC-Board auf Basis von Empfehlungen des IFAC Nominating Committee bestellt. Die IFAC, International Federation of Accountants, ist die internationale Vereinigung der Wirtschaftsprüfer mit 157 Mitgliedsorganisationen aus 123 Ländern.

¹⁵ http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/D4_2012-EN.PDF.

¹⁶ Eurostat hat aus Deutschland vier verschiedene Kontaktstellen zur Sammlung und Auswertung von Informationen ausgewählt, und zwar das BMF, den Freistaat Bayern, das Bundesland Hessen sowie das Bundesland Nordrhein-Westfalen.

¹⁷ Bund/Länder-Arbeitskreis EPSAS – Grundsatzpapier 5.1.2017, beschlossen auf Staatssekretärsebene sowie das Basispapier International Public Sector Accounting Standards vs. Standards staatlicher Doppik, Vergleich zweier Systemwelten in der öffentlichen Rechnungslegung, beide veröffentlicht www.bundesfinanzministerium.de, Suchwort EPSAS.

¹⁸ BT-Drucks. 18/4182, BR-Drucks. 811/13.

¹⁹ BT-Drucks. 17/19268, 17/20812.

Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt) und der Deutsche Städtetag in Positionspapieren.

● BRH als Berater des Parlaments und des BMF

Entsprechend seinem Verfassungsauftrag (Art. 114 Abs. 2 GG) hat der BRH konkret zu prüfen, ob das von der EU gesetzte politische Ziel, eine verlässlichere Entscheidungsgrundlage für die Wirtschafts- und Finanzpolitik der EU zu bieten, mit einem geringeren Aufwand zu erreichen ist als durch die von der EU angestrebten Rechnungsführungsgrundsätze (EPSAS). Der BRH versteht sich als Berater des Parlaments zur Vorbereitung der deutschen gouvernementalen Stellungnahme in den EU-Gremien und hält in kritischen Berichten²⁰ an den Haushaltsausschuss eine aktive Mitgestaltung des EPSAS-Prozesses durch die Bundesregierung bereits in einer frühen Phase für zwingend erforderlich. Da die Länder und Kommunen die Übernahme der Einführungskosten durch den Bund fordern, kommt dem BRH eine besondere Kontrollfunktion im Hinblick auf die Bundesfinanzen zu.

Allerdings dürfte sich der BRH auch in der staatlichen Gewaltbalance beeinträchtigt sehen, wenn auch von ihm zu beachtende Prüfungsstandards durch privatrechtlich organisierte Gremien der Wirtschaftsprüfer wesentlich mitgestaltet werden. Der BRH versteht sich als unabhängiges Organ der staatlichen Finanzkontrolle in der Hierarchie der Bundesbehörden auf der gleichen Stufe wie das Bundespräsidialamt, das Bundeskanzleramt und die Bundesministerien²¹. Mit der Standardsetzung dringen die Big4 in die legislative Gewalt vor.

In einer Pressemitteilung titelt der BRH: „EU-Kommission greift zur falschen milliardenteuren Therapie“.

²⁰ Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 13.2.2014 sowie Sonderbericht – Angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union vom 15.11.2017, www.bundesrechnungshof.de (abgerufen am 28.4.2018).

²¹ www.bundesrechnungshof.de, Stichwort: Aufgaben, Stellung.

²² Backhaus, Kirsch, Kraft, Perspektiven des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer 2015, in: Beiheft zu den IDW Fachnachrichten Nr. 2/2015.

²³ Lenz, zitiert von WPwatch vom 24.11.2015, Wer ist der größte Beitragszahler des IDW? www.wpwatch.de, Suchwort IDW; vgl. auch WP Magazin für Praxis & Politik, 2011, S. 74 und BT-Drucks. 18/3648 sowie Lenz, Spaltung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, working paper zum 8. Symposium der Universität Potsdam: insgesamt ist der bedeutende Einfluss der Big4 im IDW festzustellen.

²⁴ Neumann, Vorstand des IDW auf dem IDW Symposium zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung, Europa – Was kommt auf Deutschland zu? vom 25.2.2015, Berlin, in: Die Wirtschaftsprüfung Sonderheft 2015.

²⁵ Naumann, BORD 2018, 28 ff.

● Wirtschaftsprüfer als Prüfer und kommerzielle Berater

Die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, insbesondere die Big4, haben ihr Geschäftsfeld um das Beratungsgeschäft stark erweitert und suchen Aufgaben im öffentlichen Sektor. Perspektivisch sieht die Wirtschaftsprüferbranche ihre Entwicklungschancen nicht im Prüfgeschäft, sondern in der spezialisierten Beratung²² als Ersatz für wegfallende Aufgaben im Prüfgeschäft und in dem Bestreben zu Markterweiterungen. Im Prüfungsgeschäft geht der personelle Einsatz u. a. im Umfang des wachsenden EDV-Einsatzes zurück. Für die Einführung und Umsetzung neuer Rechnungslegungsvorschriften erwarten sie kurz- und langfristig einen milliardenschweren Markt im Bereich Consulting.

Die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, insbesondere das wesentlich von den sog. Big4 finanzierte²³ IDW, geben Stellungnahmen gegenüber der Kommission und dem BRH ab und werben für die Übernahme der IPSAS als verbindliche europäische Vorgaben mit dem Slogan: „Die IPSAS sind da, das Rad muss nicht neu erfunden werden“²⁴.

Das IDW ist die Vereinigung der deutschen Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und hat nach seiner Satzung die Aufgabe die Fachgebiete des Wirtschaftsprüfers zu fördern und für die Interessen des Wirtschaftsprüferberufs einzutreten. In diesem Sinne argumentiert das IDW

- auf der Grundlage der Berufspflichten, den Beruf unabhängig, gewissenhaft, verschwiegen und eigenverantwortlich auszuüben (§ 43 Wirtschaftsprüferordnung – WPO) und
- mit der Marktstrategie, das lukrative kommerzielle Beratungsgeschäft im öffentlichen Sektor durch intensive Mitwirkung an der Normsetzung, der Normausdeutung und Normumsetzung auszubauen.

Das IDW wirbt für die weitgehende Einführung der IPSAS und wendet sich gegen die derzeitige Rechnungslegung mit dem Slogan „EPSAS und das Ende des Schattenhaushalts“²⁵.

● Bereich der Wissenschaft

In der Wissenschaft beteiligen sich insbesondere diejenigen Vertreter an der Diskussion über neue Rechnungslegungsstandards, die sich für ein New Public Management einsetzen.

Anfang der achtziger Jahre begannen Regierungen in fast allen westeuropäischen Ländern verstärkt Aufgaben zu privatisieren, den öffentlichen Sektor unter verstärkten Markt- und Wettbewerbsdruck zu setzen und Managementkonzepte aus dem Privatsektor in die staatlichen Behörden zu übertragen. Ein Schwerpunktthema zu diesem Paradigmenwechsel in der Ausgestaltung der Verwaltung ist das öffentlich rechtliche Rechnungswesen.

Wissenschaftliche Institute arbeiten zum Teil mit großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zusammen, wobei bei einzelnen Studien auf die Förderung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hingewiesen wird²⁶. Einzelne Beiträge beinhalten eine differenzierte Ablehnung, wie: „Doppik: ja – Internationale Angleichung: ja – EPSAS (wie geplant): nein“²⁷ oder „EPSAS als ergänzende Rechnungslegung oder auch als statistische Anforderungen“²⁸.

Aktuell fand eine u. a. von der EU geförderte Tagung unter dem Titel „Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa – Status Quo und Perspektiven“ in der Universität Rostock statt²⁹. Vortragende waren der Leiter der EU-Arbeitsgruppe EPSAS, ein ehemaliges Mitglied des IPSAS-Board sowie Vertreter der Rechnungshöfe der Länder Hessen und Hamburg, die auf der Grundlage des Haushaltsgrundsatzgesetzes die Doppik eingeführt haben. Allerdings unterscheidet sich die doppelte Rechnungslegung in Deutschland nach dem HGB von der Rechnungslegung nach den IPSAS sowohl hinsichtlich allgemeiner Vorgaben als auch in Detailregelungen³⁰.

Zwei Rechtsgutachten aus Deutschland setzen sich kritisch mit der Regelungsbefugnis der EU auseinander und sehen hohe Hürden für ein Tätigwerden der Kommission³¹.

3. IPSAS inhaltliche Vorgaben und Modell zur Verwaltungssteuerung

Die Diskussion über die Einführung der IPSAS als Orientierungsrahmen für eine europäische Rechnungslegung betrifft zum einen Form und Inhalt des Standardwerks und zum anderen die Steuerung von öffentlichen Verwaltungen durch standardsetzende privatrechtlich organisierte Gremien.

3.1 Form der IPSAS

Die IPSAS als Orientierungsrahmen für eine europäische Rechnungslegung sind aus den Regeln für die Rechnungslegung von Wirtschaftsunternehmen (IFR)³² entwickelt. Sie umfassen zz. 38 Standards zur periodengerechten Rechnungslegung, deren Entwicklung im Jahr 1997 begann. Die deutsche autorisierte Übersetzung der IPSAS einschließlich Erläuterungen umfasst 1 600 Seiten³³. In der englischen Originalfassung umfasst ein Standard 20, manchmal auch über 50 Seiten³⁴, wobei auch Auslegungen und Kommentierungen enthalten sind, um möglichst viele erdenklichen Einzelfälle zu erfassen³⁵. Im Vergleich zu europäischen Regelungen enthalten die IPSAS sowohl die Regelungen als auch verbindliche Kommentierungen. Diese umfassende Darstellung bedarf ständiger Aktualisierung.

Die Standards sind in Abschnitte eingeteilt, die Paragraphen genannt werden. Sie sind wie in Abb. 2 gezeigt in der Regel in fünf Gliederungspunkte unterteilt.

Die Form der Standards dürfte in der vorgegebenen umfangreichen Fassung dem an kodifizierten Normen

Abb. 2: Gliederung eines Standards

- (1) Einleitung zur Darlegung des Regelungsgrundes und Regelungsumfanges des jeweiligen Standards (Objective/Scope)
- (2) Definitionen der im Standard verwendeten Begriffe (Definitions)
- (3) Standard mit Erläuterungen
- (4) Inkraftsetzung (Effective Date)
- (5) Anhänge (Appendix)

gewöhnten Leser nur schwer zugänglich sein. Sie sind in der Form nicht mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften vergleichbar. Die wesentlichen konzeptionellen Unterschiede zu den deutschen Rechnungslegungsvorschriften bestehen darin, dass sich die Standards durch einzelfallbezogene, ausführlich gefasste Regelungen (Case Law) auszeich-

²⁶ Das Institut für den öffentlichen Sektor e. V. (engl. Public Governance Institute) ist ein 2005 gegründeter und von KPMG Deutschland geförderter Think Tank mit Sitz in Berlin, <https://publicgovernance.de/html/de/index.htm>. Zu den Kooperationsmitteln Stiftung Lehrstuhl, Gutachtertätigkeit, Promotionsstipendien zwischen großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Hochschullehrern kritisch wpwatch, www.wpwatch.de, Suchwort Stiftung Lehrstuhl.

²⁷ Lüder, Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens mittels internationaler Standards? Thesen zu IPSAS/EPSAS, www.uni-potsdam.de/fileadmin/01/projects/kwi/symposium/symposium_lueder.pdf.

²⁸ Domroes, Bericht zum Entwicklungsstand einheitlicher europäischer Rechnungslegungsvorschriften, Hamburger Fachtagung, 18. 5. 2017.

²⁹ www.bwl.uni-rostock.de/ Suchwort EPSAS; betreut vom Lehrstuhl für ABWL, Unternehmensrechnung und Controlling der Universität, der in organisatorischer und inhaltlicher Hinsicht mit großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zusammenarbeitet; Tätigkeitsbericht 2015/16.

³⁰ So das von der Ernst & Young GmbH im Auftrag des BMF durchgeführte Forschungsprojekt, International Public Sector Accounting Standards vs. Standards staatlicher Doppik, Vergleich zweier Systemwelten in der öffentlichen Rechnungslegung, www.bmf.de, Suchwort EPSAS.

³¹ Gröpl: Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten, in: Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Kommunal- und Schulverlag, Wiesbaden, 2014 sowie Ohler: Die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS, Sachverständigen Gutachten vom 2. April 2014 im Auftrag von Bertelsmann Stiftung, Deutscher Landkreistag, Deutscher Städtetag, Deutscher Städte- und Gemeindebund.

³² International Financial Reporting Standards (IFRS).

³³ IPSAS. Autorisierte Übersetzung der IPSAS-Standards, herausgegeben KMPF Schweiz 2012.

³⁴ International Public Sector Accounting Standards Board, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, ISBN: 978-1-60815-182-0.

³⁵ Tölle, Burske, EPSAS: Brauchen die EU-Staaten ein einheitliches Rechnungswesen?, in: PublicGovernance Zeitschrift für öffentliches Management Herbst 2013, Institut für den öffentlichen Sektor e. V. Berlin.

nen (Code law), während in der deutschen Rechnungslegung das Gesetz kurze und knappe Regelungen vorgibt. Die 38 Standards mit je 20 bis zu 50 Seiten vermitteln den Eindruck, als würde ein gesamter Kommentar zum Handelsgesetzbuch vom Gesetzgeber beschlossen.

3.2 IPSAS und Staatliche Steuerungsmodelle

In seiner Replik auf die Antwort des BRH stellt das IDW, wie auch schon vorher die Kommission, die Einführung der doppischen, periodengerechten Rechnungslegung in den Vordergrund des Reformbedarfs. Damit verwendet es Argumentationsansätze aus dem Steuerungsmodell des New Public Managements, für das sich Vertreter in Politik, Verwaltung, Wissenschaft, Politikberatung und in gemeinnützigen Stiftungen ebenso wie der Influencer³⁶ einsetzen. Ferner wird gefordert, dem privaten Rechnungslegungsgremium IPSAS-Board normsetzende und normaushaltende Kompetenz zuzuordnen. Damit stellt sich die Frage nach dem Umfang einer Beteiligung der Zivilgesellschaft im Staat (sog. Governance).

● Steuerungsmodell „New Public Management“

Die periodengerechte Doppik-Buchung ist eine Kernforderung der Politik der New Public Policy nach einem betriebswirtschaftlich orientierten Management. Inhaltlich zielt diese Politik unter dem Stichwort New Public Management auf die Übernahme privatwirtschaftlicher Managementtechniken in der öffentlichen Verwaltung, insbesondere auch im Bereich der Rechnungslegung. Das bedeutet aber nicht, dass private Unternehmen staatliche Verwaltung übernehmen. Die Exekutive muss im Rahmen der Gewaltenteilung Entscheidungsträgern verantwortlich sein, die durch demokratische Wahl legitimiert und dem Gemeinwohl verpflichtet sind.

● Steuerungsmodell „Nicht Regierungsorganisationen stärker einbeziehen“

Die Kommission will die Organisationen der Wirtschaftsprüfer sehr stark in die Normsetzung einbin-

den. Das korrespondiert mit Bestrebungen, die Zivilgesellschaft zu stärken. Unter dem Stichwort „Zivilgesellschaft“ organisieren sich zivilgesellschaftliche Akteure, die nicht durch ein öffentliches Mandat legitimiert sind, in netzwerkartigen Strukturen. Nicht Regierungsorganisationen (NGO) nehmen bei Anhörungen oder durch regulative Mitgestaltung Einfluss auf die Politik³⁷. Allen Definitionen ist aber gemeinsam, dass die Akteure nicht gewinnorientiert tätig sind und damit gegenüber der Lobby aus wirtschaftlichen Interessen abgegrenzt werden können.

● Referenzmodelle passen nicht

Die von den Wirtschaftsprüfern angestrebte regulative Mitgestaltung im vorgesehenen „EPSAS-Committee“, das durch einen Beirat beaufsichtigt werden soll, hat kein Beispiel in der deutschen Praxis. Die Selbstregulierung der Konzernrechnungslegung in privater Organisation lässt sich ebenso wenig als Referenzmodell heranziehen, wie die verselbständigte Aufsicht im Bereich der Wirtschaftsprüfung.

Zwar hat das Bundesministerium der Justiz gem. § 342 HGB die Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung als regulative Mitgestaltung einer privatrechtlich organisierten Einrichtung übertragen³⁸. Hier handelt es sich aber um Selbstregulierung für Private untereinander³⁹. Eine entsprechende Regelung könnte – gemessen an deutschen Verhältnissen – nur bedeuten, dass ein Gremium mit staatlichen Rechnungsprüfern, insbesondere des BRH, und Vertretern der rechnungslegenden Stellen, ggf. nach Anhörung externer Wirtschaftsprüfer und fachlich eingebundener Hochschullehrer, die Rechnungslegungsstandards festlegt, fortschreibt und ausdeutet.

Auch die Aufsicht über das EPSAS-Committee durch einen Beirat, sog. EPSAS Governance Advisory Board/Beirat, hat im deutschen Recht kein Referenzmodell mehr. Zwar war die Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer in Deutschland einer verselbständigten Abschlussprüferaufsichtskommission übertragen (§ 66a Wirtschaftsprüferordnung – WPO a. F.). Diese verselbständigte Aufsicht ist aber gem. Vorgabe der EU⁴⁰ in eine Bundesoberbehörde (Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle im Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Wirtschaft) überführt. Die EU ist also im Bereich der Wirtschaftsprüfung von einem Beiratsmodell als Aufsichtsbehörde abgerückt; umso erstaunlicher ist es, wenn sie dieses Konstrukt in der Normsetzung zur Rechnungslegung wieder einführen will.

4. Kontroverse Diskussion

Die Einführung europäisch verbindlicher Rechnungslegungsstandards wird unter den Gesichtspunkten Einheitlichkeit der Daten, Verlässlichkeit der Daten, Auswirkungen auf die Budgethoheit und Normgebungskompetenz kontrovers diskutiert.

³⁶ Z. B. der weblog www.Haushaltssteuerung.de.

³⁷ Empfehlung der internationalen Nichtregierungsorganisationen im Europarat als Code of Good Practice for Civil Participation in the Decision-Making Process, www.coe.int/en/web/ingo/civil-participation, www.coe.int/en/web/ingo/civil-participation. Vgl. auch Richter, Zivilgesellschaft – Überlegungen zu einem interdisziplinären Konzept, Version: 1.0, in: Docupedia-Zeitgeschichte, 8.3.2016, <http://docupedia.de/zg/Zivilgesellschaft?oldid=125841>.

³⁸ Das Deutsche Rechnungslegungs-Standards Committee e.V. (DRSC) ist Standardisierungsorganisation das private Rechnungslegungsgremium im Sinne von § 342 HGB, www.drsc.de.

³⁹ Zu privaten Akteuren als Regelgeber im Rahmen der Selbstregulierung, Max Planck Gesellschaft, Gesetzgebung im Umbruch, www.mpg.de/9332186/Law_Making_GERMAN.pdf.

⁴⁰ Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16.4.2014.

4.1 Einheitlichkeit der Rechnungslegung in der EU durch die Reform?

Sowohl nach Form und Inhalt als auch durch die Erfahrungen aus der Vergangenheit ergeben sich viele Ansätze, die über 1 600 Seiten umfassenden IPSAS/ EPSAS unterschiedlich anzuwenden. Zu nennen sind Ermessensentscheidungen, Wahlrechte und Interpretationsspielräume.

Die IPSAS basieren auf der doppelten Buchführung mit Periodenabgrenzung (Doppik) und sollen den Werteverzehr periodengerecht wiedergeben. Die Standards enthalten zur Bewertung des Werteverzehrs Ermessensspielräume⁴¹ und Wahlmöglichkeiten. Eine Analyse der Jahresabschlüsse von zehn internationalen Regierungsorganisationen, die ihre Rechnungslegung bereits auf IPSAS umgestellt haben, zeigt, dass die Mehrzahl der Wahlrechte entweder unterschiedlich ausgeübt wird oder aufgrund fehlender oder vager Angaben aus den Zahlen nicht ersichtlich ist, wie die Wahlrechte ausgelegt wurden⁴². Auch in der Arbeitsgruppe der EU-Kommission zeigten die Diskussionen bereits gravierende Unterschiede, z. B. zum Zeitpunkt der Buchung der Steuereinnahmen oder beim Abzinsungssatz von Pensionsverpflichtungen. Gravierend ist die Spiegelung des Umlageverfahrens in der Rechnungslegung. Für die Verpflichtungen der Rentenzahlungen nach dem Umlageverfahren existieren für die sich ansammelnden Zahlungsverpflichtungen keine kontierbaren Verbindlichkeiten der künftigen Generation, so dass Ergänzungsrechnungen erforderlich sind⁴³.

Hinzu kommt, dass der an die Gesetzesauslegung gewöhnte europäische Rechtsanwender versucht sein wird, den gesamten Kanon der Auslegungsmethoden zur Interpretation der umfangreichen Standardtexte in seinem Interesse anzuwenden⁴⁴. Der europäische Gesetzesanwender ist daran gewöhnt, dass ein bestimmter Einzelfall selten direkt und eindeutig im Gesetz geregelt ist und er sich bei der Anwendung des Methodenkanons der Auslegungsregeln bedient⁴⁵. Auch diese unterschiedliche Rechtspraxis dürfte einer Vereinheitlichung der Rechnungslegung entgegenstehen. Allerdings dürften Beratungsunternehmen in der Unterstützung der Rechnungsleger bei der Ausübung der Ermessensentscheidungen, Wahlrechte und Interpretationsspielräume ein weites Geschäftsfeld sehen.

4.2 Verlässlichere Daten durch Orientierung an den IPSAS?

Die nach kameraler Rechnungslegung gewonnenen Daten sind nach Ansicht der Kommission und der Wirtschaftsprüfer nicht ausreichend. Die Forderung nach verlässlicheren Daten hängt aber vom Ziel der Rechnung ab. Der Zweck bestimmt die Rechnung.

Der kapitalmarktorientierte Ansatz der IPSAS zielt darauf ab, die tatsächliche Vermögens- und Finanzlage, einschließlich Kreditwürdigkeit⁴⁶ sowie die Ertragslage eines Unternehmens abzubilden („true and

fair view“). Durch Darstellung des Ressourcenverbrauchs soll die Effektivität und Effizienz der Verwaltung erhöht und das Streben nach Generationengerechtigkeit ermöglicht werden. Eine geordnete staatliche Haushaltsführung beruht aber nicht nur auf der Solvenz des Haushaltsträgers, sondern muss in gleicher Weise Liquiditätsgesichtspunkte berücksichtigen, damit Zahlungsverpflichtungen rechtzeitig und in vollständiger Höhe erfüllt werden können⁴⁷. Die Rechenschaft über die Einnahmen und Ausgaben stellt den primären Zweck der öffentlichen Rechnungslegung dar. Die derzeitige Rechnungslegung nach Art. 114 Abs. 1 GG dient der Entlastung der Bundesregierung durch das Parlament. Sie dient der Prüfung des Parlaments, inwieweit der beschlossene Haushaltsplan von der Exekutive vollzogen ist. Um dieser demokratischen Legitimation zu entsprechen, müsste nach Ansicht des BRH weiterhin als Parallelsystem eine Rechnungslegung mit einem Soll/Ist-Ausweis betrieben werden, das die Kommission nicht ausschließt. Danach könnten die Mitgliedstaaten ihre nationalen Systeme der Haushaltsplanung, -führung und -rechnung weiter betreiben und die EU könnte EPSAS parallel hierzu einführen.

4.3 Verlässliche Daten durch die bestehenden Datenmeldungen

Die Kommission erwartet eine hohe Qualität der von den Mitgliedstaaten für den öffentlichen Sektor zu meldenden Finanz- und Statistikdaten. Diese stellen eine wichtige Grundlage für die Beiträge der Mitglied-

⁴¹ Gerhards, International Public Accounting Standards (IPSAS), in: DÖV 2013, 70 ff.

⁴² Adam, Offene und verdeckte IPSAS-Wahlrechte, WPg 2018, S. 442.

⁴³ In der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung werden die in einem umlagefinanziertes System erworbenen Ansprüche, wie Sozialleistungen einschließlich Renten, nicht in den Hauptkonten, sondern in Ergänzungstabellen ausgewiesen, Handbuch ESVG 2010, S. 425.

⁴⁴ Elemente der Auslegung sind u. a. die grammatische Auslegung, die logische Auslegung, die historische Auslegung sowie die systematische und teleologische Auslegung, vgl. Esser, Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung, S. 121.

⁴⁵ Zwischen Standards im Sinne der IPSAS und gesetzlicher Regelung, etwa im Sinne des HGB, zeigt sich eine methodische Parallele im Haushaltsrecht. Die Haushaltsprinzipien sind Gebote, die in unterschiedlichen Graden unter dem Optimierungsgebot zu erfüllen sind; der Gesetzgeber hielt im Interesse einer einheitlichen Regelung im föderalen System ein Haushaltsgrundsatzgesetz für erforderlich, in dem er die zu erlassenen Normen vorformuliert; vgl. Borrmann, Hauck/Noftz, SGB IV, K 67 Rdnr. 18.

⁴⁶ Für die deutsche Sozialversicherung läuft die Zielsetzung, deren Kreditwürdigkeit abzubilden, angesichts des Kreditaufnahmeverbots ins Leere.

⁴⁷ Ohler, Die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS, Sachverständigengutachten im Auftrag der Bertelsmann Stiftung, Gütersloh, www.bertelsmann-stiftung.de/fileadmin/files/user_upload/Gutachten_EinfuehrungEPSAS_ProfOhler.pdf.

staaten, die Verteilung der EU-Mittel und die Überwachung der nationalen Haushalte dar.

Die derzeitig übermittelten Daten werden aus Sicht des BRH den Anforderungen für das neugestaltete Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen sowie den gelieferten Haushaltsdaten weitgehend gerecht; es ergibt sich, nach Ansicht des BRH, mit Blick auf die Datenqualität keine zwingende Notwendigkeit, neue Standards einzuführen. Soweit die Kommission in diesem Zusammenhang auf Fälle unangemessener Finanzberichterstattung einiger Mitgliedstaaten und die Übermittlung qualitativ minderwertiger Daten an Eurostat verweist, hält der BRH zurecht entgegen, dass die EU kein Informations-, sondern ein Umsetzungsproblem habe. Die Vergangenheit hatte gezeigt, dass es in der EU hinsichtlich der Haushaltsüberwachung an einer konsequenten Durchsetzung der europäischen Fiskalregeln mangelt.

Die Qualität derzeitiger und künftiger Daten hängt danach weitgehend von dem Verfahren der Mitgliedstaaten ab. Reinermann, der sich seit den siebziger Jahren des vorherigen Jahrhunderts mit den Fragen neuer Steuerungsmodelle auseinandersetzt, hat das bereits 2003 mit dem Zitat zum Ausdruck gebracht: „Most organizations possess the knowledge to cure their ills; the rub is utilization“ – gerade auf Änderungen des Verhaltens käme es an⁴⁸.

4.4 Einheitlichkeit der Rechnungslegung in Deutschland durch die Reform?

Kritik an der Rechnungslegungslandschaft in Deutschland wird auch als Argument eingesetzt, um die beabsichtigte europäische Neuregelung der Rechnungslegung zu begründen. Das IDW konstatiert eine zersplitterte Rechnungslegungslandschaft im öffentlichen Sektor in Deutschland und deren vergangenheitsbezogene Darstellung von Zahlungsströmen. Dabei wird wohl die Wahlmöglichkeit, die das Haushaltsgrundsatzgesetz zwischen doppischer und kameralistischer Rechnungslegung zulässt, als „zersplitterte Rechnungslegungslandschaft“ gesehen. Diese Kritik wird erhoben, obwohl zur Gewährleistung einheitlicher Verfahrens- und Datengrundlagen in unterschiedlichen Haushaltssystemen bei Bund und Ländern nach § 49a Haushaltsgrundsatzgesetz (HGrG) ein Gremium zur Standardisierung des staatlichen Rechnungswesens eingerichtet wurde. Wenn sich in Deutschland mit stringenten Vorschriften im Haushaltsrecht keine einheitliche Handhabung feststellen lässt, dürfte erst recht der Optimismus für eine Vereinheitlichung in 27 Mitgliedsstaaten schwinden.

⁴⁸ Verwaltungsmodernisierung mit New Public Management und Electronic Government, in: Globale und monetäre Ökonomie, hrsg. von Knödler, Stierle, Physica-Verlag, Heidelberg 2003, S. 381–440, www.uni-speyer.de/files/de/lehrstuehle/ehemalige%20Lehrstuhlinhaber/Reinermann/Duwendag.pdf.

⁴⁹ Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. 11. 2011.

Es bleibt auch fraglich, ob sich durch EU-Vorgaben letztlich eine Vereinheitlichung im deutschen Rechnungswesen erzielen lässt, zumal sich EU-Rechnungslegung einerseits und die Rechnungslegung i. S. von Art. 114 GG andererseits als Parallelsysteme abzeichnen und sich die Wahl- und Ermessensfragen, die sich in den Mitgliedsstaaten entwickeln, auch in den mit eigener Staatlichkeit ausgestatteten Bundesländern spiegeln dürften. Es kommt hinzu, dass seit der Wahlmöglichkeit im deutschen Rechnungswesen im Jahr 2009 zwischen einem kameralistischen und einem doppischen System (§§ 1a und 7a HGrG) nach den Erfahrungen des BRH keine substantielle Politikverbesserung zu erkennen ist.

Jedenfalls ist zu berücksichtigen, dass die Daten, die aus den Rechnungen der vom IDW kritisierten Rechnungslegungslandschaft gewonnen werden, von der Kommission in ihrer Qualität nicht kritisiert werden.

Ferner kritisiert das IDW die Unvollständigkeiten in der Vermögensrechnung. Dem stimmt der BRH zu. Diese verbesserungswürdigen Unzulänglichkeiten dürften aber das Instrument der Haushalts- und Vermögensrechnung dem Grunde nach nicht in Frage stellen.

4.5 Rechnungslegung und Statistik

Die Arbeit der Kommission in der Working Group Task Force ist eindimensional auf die Rechnungslegung fixiert. Die Begründungen für die Einführung der EPSAS auf der Basis der IPSAS blenden die Informationsinhalte der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung aus, obwohl die Richtlinie des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten⁴⁹ diese Verbindung in Art. 3 gerade herstellt: „Die Mitgliedstaaten verfügen über nationale Systeme des öffentlichen Rechnungswesens, die die (...) im Hinblick auf die Vorbereitung von Daten nach dem ESVG-95-Standard erforderlichen Informationen liefern.“

Ein selbständiger Umsetzungsauftrag, wie ihn die Kommission nun in der Working Group Taskforce verfolgt, ist auch den in der Präambel dargestellten Zielen der Richtlinie nicht zu entnehmen; vielmehr stellt die Präambel ebenfalls den Konnex zwischen Rechnungslegung und Statistik her. In der Präambel heißt es lediglich: „Vollständige und zuverlässige Systeme des öffentlichen Rechnungswesens für alle Teilspektoren des Staates sind Voraussetzung für die Erstellung von Statistiken von hoher Qualität, die die Vergleichbarkeit zwischen den Mitgliedsstaaten gewährleisten.“

Ein Gesetzauftrag an die Kommission zur Rechnungslegung im Sinne der IPSAS ist lediglich in den Schlussbestimmungen des Art. 16 formuliert. Diese Schlussbestimmung dient der Evaluation der vorangegangenen Artikel, in dem sie vorgibt: „Bis 14. 12. 2018 veröffentlicht die Kommission eine Überprüfung der Frage, ob diese Richtlinie geeignet ist.“ Im Sinne der Subsidiarität sind die Mitgliedsstaaten

gem. Art. 15 der Richtlinie gehalten, eigene Rechts- und Verwaltungsvorschriften in Kraft zu setzen.

Ein Gesetzentwurf mit der Verpflichtung aller Mitgliedstaaten im Sinne der IPSAS ließe sich im Sinne der Richtlinie nur begründen, wenn die Richtlinie im Sinne des Art. 16 „nicht geeignet“ ist.

4.6 Rechnungslegung und Haushalt

Die Einführung der an den IPSAS orientierten Rechnungslegungsvorschriften ist lediglich als Zwischenschritt zu bewerten. Angesichts der Konnexität von Rechnungslegung und Budget wäre in einem weiteren Schritt die Standardsetzung für die Haushaltsplanung konsequent. Durch Interpretation des Werteverzehrs und des daraus abgeleiteten Bedarfs des aufzufüllenden Ressourcenverbrauchs könnte Einfluss auf die Haushaltsentscheidung des Gesetzgebers genommen und in die Budgethoheit des Parlaments gestaltend eingegriffen werden. Bereits derzeit werden dem Parlament keine Zusatzinformationen vorenthalten. Der Haushaltsgesetzgeber erhält alle Informationen über den langfristigen Investitionsbedarf durch Nebenrechnungen als Entscheidungsgrundlage.

Die Kritik des BRH, dass die Normsetzung und Normausdeutung der Rechnungslegungsstandards auch in die Standards des Haushaltsrechts hineinwirken und die Prinzipien der parlamentarischen Haushaltshoheit berühren, kommentiert das IDW damit, dass „in der aktuellen Diskussion zusätzlich noch weitere Diskussionsstränge ‚untergemischt‘ werden. Dagegen wies das deutsche Mitglied des IPSASB bereits im Jahr 2014 als weitergehende Perspektive auf, dass „aufgrund der Konnexität von Haushalt und Rechnungswesen noch weitergehende konzeptionelle Überlegungen zur künftigen Ausgestaltung des Haushaltsrechts und dessen Zusammenspiel mit dem Rechnungsabschluss“ anzustellen seien⁵⁰. In einem Symposium des IDW im März 2015 wurde die Frage des Einflusses der Vorschriften des Rechnungswesens auf das Haushaltsrecht als 2. Schritt gleichsam lediglich „zurückgestellt“⁵¹. Auf der Homepage der EU heißt es eindeutig, es sei dringend notwendig, zusätzlich zu den harmonisierten Rechnungslegungsstandards auch korrespondierende, harmonisierte Standards für das Haushaltswesen zu entwickeln⁵².

4.7 Kosten/Nutzen

Es ist sehr zweifelhaft, ob der Nutzen der Einführung verbindlicher doppischer europäischer Rechnungsvorlegungsvorschriften in einem verantwortbaren Verhältnis zu den erforderlichen Kosten steht. Bisher sind nur vage Schätzungen der erforderlichen Ausgaben beziffert.

Eine offizielle Kosten-Nutzen-Analyse liegt seitens der Kommission nicht vor. In der von der Kommission bei PwC in Auftrag gegebenen Kosten-Nutzen-Analyse zu EPSAS aus dem Jahr 2014 wurden die Befragungsergebnisse einzelner Gebietskörperschaf-

ten⁵³ anhand der jeweiligen Haushaltsvolumina linear hochgerechnet. Für den deutschen Gesamtstaat (Bund, Länder, Kommunen, Sozialversicherungen) sind Kosten zwischen 347 Mio. EUR und 2,4 Mrd. EUR beziffert; PwC sieht diese Kostenschätzung selbst nur als möglichen Korridor. Der BRH nennt Kosten bis 3,1 Mrd. EUR (0,1 % BIP), wahrscheinlich höher. Ein großer Teil dieser Ausgaben entfällt auf Beratungsgebühren, insbesondere Schulung der Mitarbeiter⁵⁴ und an Softwareentwicklung. Falls bestehende IT-Systeme komplett ersetzt werden müssen, werden die Kosten auf 1,8 Mrd. EUR bis 6,9 Mrd. EUR geschätzt.

Der Nutzen ist nicht quantifiziert und wird lediglich qualitativ dargestellt. Die EU sehe durch EPSAS eine Steigerung der Vergleichbarkeit der Haushaltsdaten, Erhöhung der Transparenz, Verbesserung der Informationslage, und dadurch eine Stärkung der Finanzstabilität der EU. Hinweise, z. B. des IDW, wonach in den aufzuwendenden Kosten auch notwendige Modernisierungskosten enthalten sind, sind ebenfalls keine quantitativen Aussagen.

4.8 Regulative Mitgestaltung durch Wirtschaftsprüfer und Staatsgewalt

Staatliche Handlungsfähigkeit erodiert, wenn mögliche Rechtsakte der EU in nicht unerheblicher Weise von Unternehmen mit ausgestaltet werden, die sich darüber neue Märkte und Umsätze schaffen können⁵⁵.

⁵⁰ Müller-Marques Berger/Helling, Europäische Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor Status quo, Ausblick und Konsequenzen für Deutschland, in: die Wirtschaftsprüfung 2014, S. 144 ff.

⁵¹ Eulner: Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa: Der Vorschlag der EU-Kommission aus deutscher und internationaler Sicht, Diskussionsergebnisse, WPg-Sonderheft 2015, 27.

⁵² „Es ist daher dringend notwendig, zusätzlich zu den harmonisierten Rechnungslegungsstandards auch korrespondierende, harmonisierte Standards für das Haushaltswesen zu entwickeln“, www.epsas.eu, Suchwort: Warum brauchen wir die EPSAS? Vgl. auch die „Studie zur Umstellung eines doppischen Rechnungswesens auf einheitliche europäische Rechnungslegungsstandards am Beispiel des Bundeslandes Hessen“ S. 18, www.finanzen.hessen.de, Suchwort: Umstellung zu epsas.

⁵³ Für die Kostenschätzung wurden Befragungen bei ausgewählten Gebietskörperschaften auf verschiedenen Verwaltungsebenen in acht Mitgliedstaaten und der Schweiz zu ihrem zeitlichen und finanziellen Aufwand bei ihrer bereits erfolgten Umstellung des Rechnungssystems auf eine periodengerechte Rechnungslegung durchgeführt, davon in Deutschland beim Land Hessen sowie bei der Stadt Essen. Zur kritischen Einschätzung vgl. Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg, Drucks. 17/20983.

⁵⁴ Bereits für staatliche Stellen, die die Standards staatlicher Doppik anwenden, ergab sich ein hoher Umstellungsaufwand, Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards staatlicher Doppik“, Studie im Auftrag des BMF, 2016, www.ey.com, Suchwort: EY-BMF-Studie.

⁵⁵ Schreiben des Präsidenten des BRH vom 17.1.2018, www.bundesrechnungshof.de, jeweils Suchwort EPSAS.

Tabelle 1: Wirtschaftsprüfung in der öffentlichen Finanzwirtschaft

Legislaturperiode	Jahr	Adressat	Inhalt
17.	2010	Gesetzliche Krankenkassen	Vorrangig vor den Haushaltsgrundsätzen. Geltung der handelsrechtlichen Bilanzgrundsätze
17.	2011	Gesetzliche Krankenkassen	Wirtschaftsprüfung als Vorbehaltsaufgabe statt fakultativ zu wählende Rechnungsprüfer
18.	2016	Gesundheitsfonds	
18.	2017	KBV, KZBV gemeinsamer Bundesausschuss, Spitzenverband Krankenkassen einschließlich dessen Medizinischen Dienstes	
Weitergehend			
?	?	Kassen(zahn)ärztliche Vereinigungen der Länder	Wie Bundesbereich
	2025	Alle Haushalte	Rechnungslegung nach EPSAS/IPSAS

Der BRH sieht durchaus, dass „verwaltungsfremde Expertise insbesondere bei neuartigen und sehr komplexen Aufgaben möglicherweise sogar unverzichtbar“ sei, allerdings sei dieser Vorteil mit den Nachteilen abzuwägen. Zu den Nachteilen gehöre das Risiko für die Unabhängigkeit des Verwaltungshandelns durch Beratungen über einen längeren Zeitraum. Die kommerziellen Interessen seien nicht deckungsgleich mit den Gemeinwohlinteressen. Grundsätzlich sei es unverzichtbar, dass die Verwaltung erkannte Beratungsaufgaben grundsätzlich mit eigenen Kräften erfüllt⁵⁶.

Die hier zum Ausdruck kommende Befürchtung, dass der Staat Kernkompetenzen verliert, lässt sich auch durch die Entwicklungstendenzen in Deutschland konkretisieren.

Die politisch gut vernetzten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verlagern schwerpunktmäßig ihr Ge-

schäftsfeld auf das Beratungsgeschäft, das sich nicht auf prüfungsbasierte Beratung beschränkt. Vielmehr ergänzen die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – auch perspektivisch – die Wirtschaftsprüfung als „Ankergeschäft“ zu prüfungsferner Beratung⁵⁷.

Das wird z. B. im Krankenkassenbereich deutlich. Die Interessen der Wirtschaftsprüfer wurden durchgesetzt, und zwar legislaturperiodenübergreifend, während für die Politik der Zeitraum der Legislaturperiode im Vordergrund steht, so dass einzelne Maßnahmen häufig isoliert diskutiert werden (vgl. Tabelle 1).

Im Jahr 2009 wurden Bilanzierungsvorschriften des HGB in das Entlastungsverfahren der gesetzlichen Krankenkassen übernommen. Im Folgejahr wurde die Rechnungsprüfung der gesetzlichen Krankenkassen Wirtschaftsprüfern als Vorbehaltsaufgabe zu lasten interner Rechnungsprüfungen ohne breite parlamentarische Diskussion durch das GKV-Versorgungsstärkungsgesetz übertragen⁵⁸; diese Regelung wurde als Änderungsantrag in einem über 100 Anträge umfassenden Antragspaket in die parlamentarischen Ausschussberatungen eingeführt⁵⁹. Die Wirtschaftsprüfung des Gesundheitsfonds, die zunächst in der amtlichen Begründung zur Einführung der Wirtschaftsprüfung bei den gesetzlichen Krankenkassen ausgeschlossen war, wurde in der folgenden Legislaturperiode eingeführt⁶⁰. Im Jahr 2017 folgte dann die Wirtschaftsprüfung als Vorbehaltsaufgabe für die Spitzenverbände im Gesundheitswesen im Bundesbereich. Die Einbeziehung der Kassenärztlichen Vereinigungen in Landeszuständigkeit war ausgeschlossen; der Bundesrat hatte bereits im Jahr 2016 der Wirtschaftsprüfung des Gesundheitsfonds widersprochen⁶¹.

Nachdem die staatsinterne Rechnungsprüfung der Krankenkassen (§ 31 SVHV) zugunsten der Wirtschaftsprüfung abgelöst wurde (§ 77 Abs. 1a Viertes Buch Sozialgesetzbuch – SGB IV), erfolgten die Durch-

⁵⁶ Bericht an den Haushaltsausschuss nach § 88 Abs. 2 BHO vom 26. 10. 2016, Gz. 15-2014-0578.

⁵⁷ Backhaus, Kirsch, Kraft, Perspektiven des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer 2015, in: Beiheft zu den IDW Fachnachrichten Nr. 2/2015.

⁵⁸ Die Neuregelung war als Änderungsantrag Nr. 55 während der Ausschussberatungen an den über 100 Gesetzesänderungen enthaltenden Gesetzentwurf eines Versorgungsstrukturgesetzes der Bundesregierung „angehängt“ [BT-Drucks. 17(14)0190 (neu)] und hat „geräuschlos“ die Expertenanhörung passiert.

⁵⁹ Gesetz zur Verbesserung der Versorgungsstrukturen in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-VStG), BGBl. I 2011, 2983, 3014.

⁶⁰ Gesetz zur Stärkung der Versorgung in der gesetzlichen Krankenversicherung [GKV-Versorgungsstärkungsgesetz], BGBl. I 2014, 1211.

⁶¹ BR-Drucks. 641/14 S. 100; vgl. auch Borrmann, Wirtschaftsprüfung des Gesundheitsfonds – ein großer Schritt in den öffentlichen Sektor durch einen kleinen Federstrich des Gesetzgebers?, in: WzS 2015, 59 ff.

führungshinweise für die Wirtschaftsprüfung nicht im Verordnungswege bzw. in Verwaltungsvorschriften durch das BMG, sondern den Wirtschaftsprüfern, und zwar dem IDW als Think Tank und Interessenvertretung der Wirtschaftsprüfer, wurde insoweit Normsetzungs- und Normausdeutungshoheit in sog. Prüfungshinweisen überlassen⁶². Begünstigt wird dieses Beratungsgeschäft insoweit, als sich immer mehr Kassenvorstände aufgrund des eingeführten Kassenvettbewerbs nicht als Transferverwalter öffentlicher Mittel im Sozialstaat sehen, sondern sich „ideologisch als reine Lenker marktwirtschaftlicher Wettbewerbsunternehmen begreifen, die ihre öffentlich-rechtliche Form nur als abzustreifendes Hindernis in ihrer freien wettbewerblichen Entfaltung sehen“⁶³ und Rückhalt in betriebswirtschaftlicher Beratung suchen⁶⁴. Dieser sektorale Einfluss wird verstärkt, wenn dem wesentlichen Einfluss der großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften Normsetzung und Normausdeutung nicht nur für einen Prüfungsbereich, sondern für die gesamtstaatliche Rechnungslegung übertragen wird.

Die Einflussnahme gewinnorientiert arbeitender Dienstleistungskonzerne wird verstärkt, da die externe Beratung für Einrichtungen der unmittelbaren oder mittelbaren Bundesverwaltung zunimmt, und zwar auch für Einrichtungen außerhalb der Bundesverwaltung, soweit sie durch Bundesmittel institutionell gefördert werden. Gem. einem Beschluss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages vom 28. 6. 2006 ist Gegenstand der externen Beratung eine entgeltliche Leistung, die dem Ziel dient, im Hinblick auf konkrete Entscheidungssituationen des Auftraggebers praxisorientierte Handlungsempfehlungen zu entwickeln und zu bewerten, den Entscheidungsträgern zu vermitteln und ggf. ihre Umsetzung zu begleiten⁶⁵. Auf dieser Grundlage werden sehr kostenintensive Beratungsaufträge in so unterschiedlichen Politikbereichen, wie Migrations- und Asylpolitik ebenso erteilt wie in der Rüstungsbeschaffung⁶⁶. Die auf diese Weise geschaffene Nähe zu Ministerien und die Präsenz im politischen Geschehen, wie in Wirtschaftsverbänden und in Parteien, stärkt ihren politischen Einfluss, den sie für ihre Unternehmensziele als gewinnorientierte Dienstleistungsunternehmen nutzen können. Zwar wird gem. den Vergabebedingungen des Bundes eine Einflussnahme von Externen auf die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben ausgeschlossen. So macht die Bundesregierung deutlich, dass externe Berater nicht mit dem eigenständigen Formulieren von Regelungsentwürfen, dem federführenden Bearbeiten von Stellungnahmen sowie der Erstellung von Vorlagen beauftragt werden; auch dürfen externe Berater nicht für verantwortliche Projektsteuerungs- und Kontrollaufgaben in Anspruch genommen werden. Allerdings dürfte hier nicht die formale Entscheidungskompetenz, sondern die inhaltliche Gestaltung entscheidend sein⁶⁷.

Dieses nicht unsystematisch anmutende Vordringen der global wirkenden Wirtschaftsprüfungsunterneh-

men in den öffentlichen Sektor scheint sich nicht auf Deutschland zu beschränken, sondern auch in den anderen EU-Staaten Praxis zu sein. Dies erklärt die Äußerung des Vorsitzenden des IDW an den BRH. „In der europäischen Debatte entwickelt sich seit Längerem eine mehrheitliche Unterstützung für eine Pflicht zur Anwendung des IPSAS oder jedenfalls daraus abgeleiteter EPSAS“⁶⁸.

5. Alternativen für die aktive Verordnungs- maschinerie der EU

Der Auftrag an die Kommission, eine Bewertung der Frage vorzunehmen, ob die IPSAS für die Mitgliedstaaten geeignet sind, ist eine Detailfrage und keine Grundlage, die Entwicklung einheitlicher Rechnungslegungsstandards eindimensional auf die IPSAS zu fixieren. Die Richtlinie, die den Auftrag formuliert, ist umfassend auf den Haushalt angelegt, wie ihr Titel „Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten“ zeigt. Angesichts dieser weiten Fassung der Richtlinie, wie sie auch in der Präambel zum Ausdruck kommt, und der Schwerpunktbildung in Bezug auf die Haushaltsdaten kann ein Prüfungsauftrag zur Neugestaltung der Rechnungsprüfungsvorschriften nur umfassend zu verstehen sein. Als Detailfrage gehört hierzu sicher auch die Frage der Geeignetheit der IPSAS.

5.1 Erweiterung des Untersuchungsauftrags

Die Kommission müsste ihre Prüfung unter ökonomischen und Effizienzgesichtspunkten erweitern. Entsprechend der Forderung des Bundesrates sollten Ursachen für Lücken, Schwächen und Inkohärenzen in der Finanzberichterstattung der Mitgliedstaaten zur Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung und zum Haushaltsbereich identifiziert werden. Darauf ausgerichtete Optimierungsstrategien sind zur Diskussion zu stellen.

⁶² IDW Prüfungshinweis IDW PH 9.430.1 veröffentlicht in: Die Wirtschaftsprüfung, 4/2012, www.idw.de.

⁶³ Gaßner, ehemaliger Präsident des Bundesversicherungsamtes, Korruptionsprävention durch Aufsicht über die Träger der gesetzlichen Krankenversicherung, in: MedR 2017, 677 ff.

⁶⁴ Im Rentenversicherungsbereich könnte sich eine ähnliche Entwicklung abzeichnen. Der BRH stellt die Wirtschaftsprüfung als Alternative zur internen staatlichen Prüfung zur Diskussion.

⁶⁵ BT-Drucks. 19/1949.

⁶⁶ In knapp elf Monaten haben allein die Bundesministerien für rd. 57 Mio. EUR Dienstleistungen der Big4 in Anspruch genommen, BT-Drucks. 19/3484; Ausgaben für Migration, BT-Drucks. 19/1949; für Ausgaben für den BRH weist der Bundeshaushaltsplan für das gesamte Jahr 2017 einen Betrag in Höhe von rd. 150 Mio. EUR aus.

⁶⁷ Scholtes, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften – Die Macht der Insider, www.deutschlandradio.de, Suchwort: Hintergrund vom 11. 5. 2015; auch Finanzkontrolle, Ungezügelte Macht, Spiegel vom 12. 3. 2016.

⁶⁸ Schreiben des IDFW vom 22. 1. 2018, www.idw.de/blob/106506/2ed5850d8662fb0fb562139239dfac8/down-brh-epsas-replik-data.pdf.

In diesen Prüfungsauftrag gehört auch

- die Prüfung der These des BRH, wonach der EU alle erforderlichen Daten als Grundlage politischer Entscheidungen vorliegen, und
- eine Kosten-Nutzen-Untersuchung, die den Umstellungsaufwand quantifiziert und zu den Nutzen einer veränderten Entscheidungsgrundlage unter betriebswirtschaftlichen und politischen Aspekte in Beziehung setzt.

5.2 Entscheidungskorridor

Als Ergebnis einer erweiterten Untersuchung ist – auch im Hinblick auf das Subsidiaritätsprinzip – festzustellen, in welchem Umfang noch zusätzliche Standards der Rechnungslegung erforderlich sind, weil die gelieferten Haushaltsdaten und die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen keine für die politische Entscheidungen notwendige Grundlage schaffen. Die Übertragung normsetzender Mitgestaltung an gewinnorientierte Dienstleister, die sich auf diese Weise ein lukratives Beratungsfeld schaffen, sollte ausgeschlossen werden.

6. Zusammenfassende Thesen

- Die verbindliche Einführung von EPSAS auf der Grundlage der IPSAS und unter wesentlicher dauerhafter Mitwirkung der global gewinnorientiert agierender Dienstleistungskonzerne mit normsetzenden und normausdeutenden Vorgaben für alle Mitgliedsstaaten ist abzulehnen.
- Es ist keine einheitliche Standardumsetzung in den 28 Mitgliedsstaaten, davon allein in Deutschland für 17 500 Einzelhaushalte, zu erwarten. Ermessensentscheidungen, Wahlrechte und Interpretationsspielräume bei der Anwendung der über 1 600 Seiten umfassenden IPSAS/EPSAS lassen vielfältige abweichende Praxisgestaltungen zu.
- Die von der EU angestrebte EPSAS-Lösung geht weit über die Einführung der Doppik hinaus und integriert Privatisierungselemente in die Normsetzung, die sich nicht aus den Steuerungsmodellen „New Public Management“ und „Nicht Regierungsorganisationen stärker in die Governance einbeziehen“ herleiten lassen.
- Es ist kein Lösungsansatz ersichtlich, wie der Interessenkonflikt zwischen Gemeinwohlorientierung des Staates und dem Auftrag der Stakeholder Value ge-

winnorientiert arbeitenden Dienstleistungskonzerne in der Gesetzesgestaltung gelöst werden kann. Wer die Diskussion inhaltlich vorgibt und mitgestaltet, ist nicht nur ein Beobachter und Experte.

- Die Übertragung regulativer Mitgestaltung auf die Wirtschaftsprüferbranche ist ein weiterer Schritt, den öffentlichen Sektor zu vereinnahmen. Auf der Grundlage der Wirtschaftsprüfung und der bereits stark entwickelten Politikberatung sind die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften schon einflussreiche Akteure im öffentlichen Sektor.

- Die vorgesehene regulative Mitgestaltung des IPSAS-Boards und der globalen Dienstleistungskonzerne in den parlamentarischen und exekutiven Gremien der EU geht weit über eine Anhörung hinaus und macht Interessenträger, die sich dadurch neue Märkte und Umsätze schaffen können, zum Teil des Gesetzgebers.

- Für eine Normsetzung durch verselbständigte Ausschüsse und Aufsichtsgremien können vergleichbare Konstruktionen aus dem Bereich privater Unternehmen, wie Konzernrechnungslegungsstandards und Wirtschaftsprüferaufsicht, nicht als Referenzmodelle herangezogen werden.

- Über die gestaltende Mitwirkung bei den Rechnungslegungsstandards ist angesichts der Konnexität von Rechnungslegung und Budget als nächster Schritt die Forderung zu erwarten, auch im Budgetwesen gestaltend mitzuwirken. Die Wirtschaftsprüferbranche, insbesondere die sog. Big4, verfolgen ihre Ziele langfristig und legislaturperiodenübergreifend.

- Der Prüfungsauftrag an die Kommission darf nicht eindimensional auf den privat organisierten IPSAS-Board in New York fixiert werden. Prüfungsauftrag an die Kommission ist es, Rechnungslegungsstandards an den Zielen der EU auszurichten. Dazu gehören zumindest eine Kosten-Nutzen-Analyse und eine Analyse der Finanzberichterstattung der Mitgliedsländer im Hinblick auf Lücken, Schwächen und Inkohärenzen. Das ist bisher nicht erfolgt; auch sind die Daten der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung in ihrer neuen Fassung als Analysefundus nicht herangezogen worden.

- Das Budgetwesen gehört zu den Kernaufgaben des Staates. Durch die sukzessive Übertragung von Kompetenzen droht die Normsetzungs- und Verwaltungskompetenz des Staates zu erodieren.