

Aktuelle Entwicklungen des öffentlichen Rechnungswesens in den EU-Mitgliedstaaten

In Deutschland folgt das Haushalts- und Rechnungswesen auf Bundesebene seit jeher dem kameralen System, bei dem vereinfacht gesagt nur die Zahlungsvorgänge eines Jahres betrachtet werden. Die doppelte Buchführung (Doppik) hingegen erfasst den gesamten Ressourcenverbrauch einer Periode und kommt in Deutschland aktuell nur bei den Kommunen und in drei Landesverwaltungen zum Einsatz. Die meisten EU-Länder und viele Staaten weltweit bilanzieren mittlerweile nach dem doppelten System, das mehr Transparenz vermitteln soll. Die EU-Kommission drängt daher seit vielen Jahren auf eine Reform der Rechnungslegung der Mitgliedstaaten und damit letztlich auf eine europaweite Einführung einer doppelten Rechnungslegung, mit der die nationalen Rechnungsdaten untereinander auch vergleichbarer wären. In unserem Beitrag zeichnen wir deren jüngsten Versuch nach.

Im Jahr 2011 hat die Europäische Union als Reaktion auf die Weltwirtschafts- und Staatsschuldenkrise die Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten verabschiedet, um nationale Haushalte besser überwachen und damit vor allem den Schuldenstand der Mitgliedstaaten besser analysieren zu können. Das Ergebnis dieser Reformen ist aus Sicht der EU-Kommission allerdings bisher nicht zufriedenstellend.

Änderungsvorschlag der EU-Richtlinie sieht periodengerechte Buchführung vor

Ende des Jahres 2022 hat die EU-Kommission einen Vorschlag zur Änderung der Richtlinie 2011/85/EU (im Folgenden „aktuelles Änderungsvorhaben“) des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten vorgelegt. Das aktuelle Änderungsvorhaben der Kommission formuliert insbesondere Anpassungen in Bezug auf folgende Vorgaben:

- Konkretisierung und Erweiterung der Aufgaben und Pflichten von unabhängigen finanzpolitischen Institutionen,
- Erweiterung des mittelfristigen Haushaltsrahmens von drei auf vier Jahre,
- Ausweitung der Informationspflicht in Bezug auf katastroph- und klimabezogene Eventualverbindlichkeiten.

Als zentrales Element wird zudem eine Formulierung vorgeschlagen, die verlangt, dass Mitgliedstaaten bis 2030 über integrierte, umfassende und national harmonisierte Systeme der periodengerechten Rechnungsführung verfügen, die sämtliche Teilsektoren des Staates abdecken und die zur Vorbereitung von Daten nach dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG) 2010¹ erforderlichen Informationen liefern.

Eine solche Ergänzung könnte – auch ohne die Umsetzung der bereits im Jahr 2013 durch die EU-Kommission initiierten European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als ein einheitliches, auf kaufmännischen Grundsätzen basierendes, öffentliches Rechnungswesen für die Mitgliedstaaten der Europäischen Union – als Basis für eine flächendeckende Einführung einer periodengerechten Rechnungsführung verstanden werden. Tatsächlich hat die Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen (kurz: Doppik) bereits seit mehreren Jahren Einzug in die öffentlichen Verwaltungen einer Vielzahl der EU-Mitgliedstaaten gehalten und ist dort erfolgreich umgesetzt. Darüber hinaus laufen in einigen Mitgliedstaaten Prozesse zur Umstellung der Systematik auf die Doppik oder wurden kürzlich abgeschlossen.² In Deutschland ist jedoch eine doppelte Rechnungslegung weiterhin primär nur auf der kommunalen Ebene verpflichtend; auf Bundes- und Landesebene wird überwiegend auf kamerale Grundsätze, teilweise ergänzt durch Vermögensrechnungen, zurückgegriffen. Einzig Hessen, Hamburg und Bremen erstellen und veröffentlichen unter Beachtung des deutschen Handelsrechts (HGB) und den Standards staatlicher Doppik (SsD) aufgestellte (Konzern-)Abschlüsse (vgl. auch den unten stehenden Textkasten).

Reaktionen auf die geplanten Änderungen

Der Deutsche Bundesrat hat auf die Bestrebungen zur Änderung der EU-Richtlinie bereits im Juni 2023 mit einer an die EU-Kommission adressierten Stellungnahme reagiert. Unter anderem kritisiert dieser mehrheitlich eine Reihe von Punkten, die in dem Änderungsvorschlag enthalten sind, darunter die Ausweitungen der Berichtspflichten.³

² Institut der Wirtschaftsprüfer (2023): EU-Vorschlag zur staatlichen Datenerhebung auf Basis doppelter Buchführung, 7.11.2023, unter: www.idw.de

³ Bundesrat (2023): Bundesrats-Drucksache 189/23 (Beschluss)

¹ EU-Regelwerk zur Erstellung wichtiger gesamtwirtschaftlicher Statistiken



unrealistisch eingestuft.⁴ Präferiert wird seitens des Bundesrats, eine Fortführung der „bewährten statistischen Methode zu verwenden“, bei der kamerale Daten nach bestimmten Methoden angepasst werden, „um eine Vergleichbarkeit von kamerale Daten mit aus der Doppik abgeleiteten Daten herzustellen“.⁵ Die EU-Kommission hat im September 2023 die Bedenken bzw. Kritik des Bundesrats zurückgewiesen und in diesem Zusammenhang auf die Vielzahl an Mitgliedstaaten aufmerksam gemacht, die bereits die Doppik anwenden oder aktuell in der Umstellung sind. Auch wird klargestellt, dass mit der Änderung keine neuen europäischen Regeln für das öffentliche Rechnungswesen vorgeschlagen werden. Vielmehr bleibt es bei der Formulierung allgemeiner Grundsätze ohne Festlegung auf spezifische periodengerechte Rechnungslegungsstandards.⁶

Zentraler Kritikpunkt von deutscher Seite ist jedoch die im aktuellen Änderungsvorhaben vorgesehene Einführung eines integrierten, umfassenden und national harmonisierten Systems der periodengerechten Rechnungsführung bis zum Jahr 2030. Der Bundesrat wiederholt hier die bereits in der Diskussion um die Einführung der EPSAS angebrachten Zweifel an einer verbesserten Haushaltsüberwachung durch die Anwendung einheitlicher doppischer Standards und kritisiert das Fehlen einer belastbaren Kosten-Nutzen-Abwägung. Zudem werden Bedenken im Hinblick auf den avisierten Transparenzgewinn formuliert und der Einführungszeitraum als

Der federführende Ausschuss für Wirtschaft und Währung im EU-Parlament hat am 15. Dezember 2023 positiv über die Änderungen der Richtlinie beschieden. Diese schwächt jedoch eine ursprünglich vorgesehene Formulierung ab, indem das Wort „periodengerecht“ gestrichen wurde: „Die Mitgliedstaaten verfügen bis 2030 über integrierte, umfassende und national harmonisierte [...] Systeme der Rechnungsführung,

⁴ Bundesrat (2023): Bundesrats-Drucksache 189/23 (Beschluss)

⁵ Ebenda, S. 2

⁶ Stellungnahme der Europäischen Kommission zu dem Beschluss des Bundesrates zum Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten

EPSAS oder nicht? Der Modernisierungspfad der EU-Mitgliedsländer

Seit den 1990er-Jahren hat die Reformbewegung des New Public Management auch zu einer Reform des öffentlichen Finanzmanagements mit Anlehnung an kaufmännische Standards geführt. Im Zentrum dieser Entwicklung steht der Wandel der öffentlichen Rechnungslegung von der rein geldstromabbildenden Kameralistik (Cash Accounting) hin zur doppelten (doppischen) Buchführung. Diese Art der Buchführung verbirgt sich auch hinter den Kürzeln EPSAS (mögliche künftige European Public Sector Accounting Standards) oder IPSAS (existierende International Public Sector Accounting Standards). Seit Ende der 2010er-Jahre hat die Mehrheit der OECD-Länder auf die doppische Haushaltsrechnung umgestellt.¹ Die von der EU-Kommission und auf der Doppik basierenden geforderten allgemeinen Grundsätze der Rechnungslegung werden von den meisten Mitgliedstaaten bereits erfüllt. Eine Mehrheit wendet die doppische bzw. modifizierte doppische Buchführung sowohl auf nationalstaat-

licher Zentralebene als auch auf föderaler und lokaler Ebene an und folgt somit dem Anliegen der EPSAS-Initiative der EU-Kommission. Auf zentralstaatlicher Ebene wurde das kamerale System weitgehend von reiner Doppik oder von einem Mischsystem abgelöst. Letzteres kommt etwa in Italien, Portugal, Slowenien und Ungarn zur Anwendung.² Laut dem Institut der Wirtschaftsprüfer wurden kürzlich Reformen in Zypern, Italien, Griechenland, Irland, Luxemburg, Österreich und Polen umgesetzt.³ Deutschland ist auf der Bundesebene nach wie vor im Haushalt wie auch im Rechnungswesen kamerale geprägt und gehört zu den wenigen Mitgliedstaaten, die auf zentralstaatlicher Ebene bislang noch kein doppisches Rechnungslegungssystem eingeführt haben.

Auch weltweit zeigt sich eine Tendenz zur Doppik, wie eine Erhebung der internationalen Wirtschaftsprüfer-Vereinigung IFAC aus dem Jahr 2020 offenlegt: Australien sowie die USA und Kanada in Nordamerika bringen diese zur Anwendung, ebenso die Mehrheit der südamerikanischen Länder. Das nordamerikanische

Mexiko sowie einige Länder Süd- und Mittelamerikas wenden das doppische System nur teilweise an. In Asien zeigt sich ein heterogenes Bild: Während die Russische Föderation sowie die südost-asiatischen Philippinen und Indonesien nach dem doppischen System buchen, setzt China nur zum Teil darauf und etwa Indien und Saudi-Arabien auf Cash Accounting. Einzig der afrikanische Kontinent scheint – zumindest im Erfassungsjahr 2020 – noch am wenigsten fortgeschritten zu sein in Bezug auf die doppische Haushaltsrechnung.⁴ Für 2025 prognostizierte die IFAC, dass sich weitere Länder diesem System der Haushaltsrechnung zuwenden werden – darunter Portugal, Saudi-Arabien, Malaysia und Südafrika.⁵

¹ KPMG/Institut für den öffentlichen Sektor e. V. (2017): Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS? Die European Public Sector Accounting Standards und die Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens aus Sicht europäischer Experten, S. 12

² Ebenda

³ Institut der Wirtschaftsprüfer (2023): EU-Vorschlag zur staatlichen Datenerhebung auf Basis doppelter Buchführung, 7.11.2023, unter: www.idw.de

⁴ International Federation of Accountants (IFAC): Public Sector Financial Accountability Index – 2020 Financial Reporting Basis

⁵ International Federation of Accountants (IFAC): Public Sector Financial Accountability Index – 2025 Reporting Basis Forecast



die sämtliche Teilsektoren des Staates abdecken und die zur Vorbereitung von Daten nach dem ESVG 2010 erforderlichen Informationen liefern. Diese Systeme des öffentlichen Rechnungswesens unterliegen einer internen Kontrolle und unabhängigen Rechnungsprüfung.“⁷

Kommt jetzt eine „Doppik durch die Hintertür“ für die öffentliche Verwaltung?

Nein. Durch die Herausnahme der spezifischen Anforderung, ein periodengerechtes System der Rechnungsführung einzuführen, können auch die in Deutschland bestehenden kameralen Systeme weiterhin Bestand haben und als Grundlage für die statistischen Meldungen verwendet werden.

Es stellt sich jedoch die Frage: Ist dies eine grundsätzliche Absage an die Harmonisierung der Rechnungsführung der öffentlichen Verwaltung nach doppelischen Grundsätzen in der EU? Auch diese Frage ist mit Nein zu beantworten, denn die Entwicklung von EPSAS steht – wenn auch gegenüber der ursprünglichen Zeitplanung verzögert – weiterhin auf der Agenda der EU-Kommission. Als nächster Meilenstein ist bis 31. Dezember 2025 ein Bericht der Kommission über den Sachstand und die künftige Ausrichtung des öffentlichen Rechnungswesens in der EU vorgesehen.⁸

Gerade weil eine Umstellung auf die Doppik eine signifikante Vorlauf- und Umsetzungsdauer in Deutschland erfordert, lohnt sich der Blick auf die Vorteile einer Einführung auch für Bund und Länder – trotz der damit verbundenen hohen Kosten, die in Deutschland als ein wesentlicher Faktor für die kritische Grundhaltung formuliert werden:

Vorteile einer doppelischen Haushaltsführung

Im Vergleich zum kameralen Rechnungswesen bietet die Doppik die Möglichkeit, Vermögens-, Finanz- und Ertragslage auf staatlicher Ebene transparenter und differenzierter auszuweisen. Künftig fällige Verpflichtungen, wie Pensionsrückstellungen, werden nicht wie in einem rein kameralen System erst im Jahr der Zahlung erfasst, sondern bereits heute abgebildet.⁹

Gerade im Hinblick auf die wachsende Relevanz von Nachhaltigkeitsaspekten im politischen und gesellschaftlichen Diskurs – und zwar nicht nur bezogen auf Umweltaspekte, sondern ebenfalls im Kontext von finanziellen und sozialen Gesichtspunkten wie der Generationengerechtigkeit – erscheint die Abbildung von künftigen Verpflichtungen unbedingt erforderlich. Denn nicht nur eine Transparenz ist hier gefragt, sondern auch die Schaffung einer Grundlage für eine sinnvolle Steuerung von öffentlichen Ressourcen.

Digitalisierung als Anlass zur Modernisierung des Rechnungswesens nehmen

Gleichzeitig macht die allgegenwärtige Digitalisierung auch vor der Haushalts- und Finanzfunktion der öffentlichen Verwaltungen nicht halt. Sinkende Haushaltsmittel sowie Personalknappheit zwingen dazu, effizienter zu werden. Damit erscheint eine Digitalisierung – und damit Modernisierung – von Systemen und Prozessen unter Berücksichtigung von Möglichkeiten zur Standardisierung und Automatisierung unabdingbar. Mit dieser Modernisierung einhergehend, sollten zumindest die Grundlagen für eine künftige doppelische Rechnungslegung flächendeckend gelegt werden, um nicht zu einem späteren Zeitpunkt erhöhte Kosten durch ein wiederholtes „Anfassen“ von Systemen zu verursachen. Dabei erscheint es auch sinnvoll, Datenverfügbarkeit und Integration von verschiedenen Berichtsanforderungen umfassend zu betrachten. Denn die Informationserfordernisse werden eher mehr als weniger – nicht nur unmittelbar für Haushalt und Finanzstatistik, sondern auch mit zunehmender Relevanz von Berichten zur Nachhaltigkeit.

Insgesamt erscheint es für Deutschland von zentraler Bedeutung, rechtzeitig die richtigen Weichen zu stellen, um sich auf potenzielle Änderungen im öffentlichen Rechnungswesen vorzubereiten – und dabei bereits jetzt von Vorteilen aus einem Veränderungsprozess zu profitieren. Und das auch in Anbetracht der Tatsache, dass Deutschland mit dem Fokus auf die Kameralistik in der EU mittlerweile fast allein auf weiter Flur steht. |

Mareike Barth, Sebastian Bur

⁷ Bericht über den Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2011/85/EU des Rates über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten vom 14.12.2023

⁸ Ebenda, Artikel 14a

⁹ Land Hessen (2009), unter: https://finanzen.hessen.de/sites/finanzen.hessen.de/files/2021-07/hessen_d_091120_web1.pdf, S. 72–77