

# Rechnungswesen und europäische Finanzstatistik – Bringt die Doppik mehr Transparenz?

**Die aktuelle Diskussion um die Verschuldung Griechenlands wirft Fragen in Bezug auf die Qualität der Datenmeldungen zur Verschuldung im Euroraum auf. Dabei wird auch über die Kreditwürdigkeit der Länder im Euroraum diskutiert. Gerade die abrupte Änderung von Ratings zeigt, dass es selbst für Fachleute schwer ist, eine Beurteilung der öffentlichen Haushaltswirtschaft vorzunehmen. Die Frage ist auch, ob die Einführung der Doppik in Deutschland für zunehmende Transparenz über die öffentliche Verschuldung sorgen kann.**

Im Februar 2010 gab die griechische Regierung zu, mittels Devisen-Swaps die Höhe der Zinszahlungen geschönt zu haben. Dabei wurden Zinszahlungen vom laufenden Jahr in künftige Haushaltsjahre transferiert. Gleichzeitig wurde über das Ausmaß der Verschuldung und die Kreditwürdigkeit Griechenlands spekuliert. Nun muss Griechenland harte Sparmaßnahmen einleiten, um kurzfristig die Auflagen des Rettungspakets und langfristig die Vorgabe des europäischen Stabilitäts- und Wachstumspakts wieder einhalten zu können. Um die Stabilität des Euro sicherzustellen, verlangt dieser, dass das Haushaltsdefizit die Höhe von 3 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (BIP) nicht überschreiten darf und die Gesamtschulden maximal 60 Prozent des BIP betragen dürfen.

Dass Mitgliedsländer gegen Stabilitätskriterien verstoßen, ist keine Seltenheit. Was das Haushaltsdefizit betrifft, hat Deutschland jahrelang die Drei-Prozent-Grenze ohne Sanktionen überschritten. Offenbar wurde nur ein geringes Risiko für die Stabilität des Euro gesehen, wenn Mitgliedsländer mit geringem Schuldenstand in

Zeiten wirtschaftlichen Abschwungs die Drei-Prozent-Grenze verfehlten.

Anders sieht es in Bezug auf das Verhältnis von Schulden zum BIP aus. Die Verletzung der Schuldengrenze signalisiert, dass der Handlungsspielraum im laufenden Haushalt durch Zins und Tilgung eingeschränkt ist. Bereits 2008 haben mehrere Mitgliedsstaaten gegen das 60-Prozent-Kriterium verstoßen. Dieses Kriterium wird zunächst aus einer einfachen Formel abgeleitet.

$$\frac{\text{Verschuldung}}{\text{BIP}} \leq 60\%$$

Bei näherer Betrachtung sind sowohl Zähler als auch Nenner ermessensbehaftet.

## BIP

Die Ermittlung des BIP erweist sich als äußerst komplex. Gerade was die Wertschöpfung betrifft, ist ein Rückgriff auf Schätzverfahren unerlässlich. Länder mit hohem BIP können sich einen höheren Schuldenstand erlauben, was Begehrlich-

keiten zur Ausnutzung von Ermessensspielräumen mit sich bringen kann. Manchen Ländern wurde beispielsweise vorgeworfen, durch die Berücksichtigung der Schattenwirtschaft im BIP diese Kennzahl geschönt zu haben.

### Verschuldung

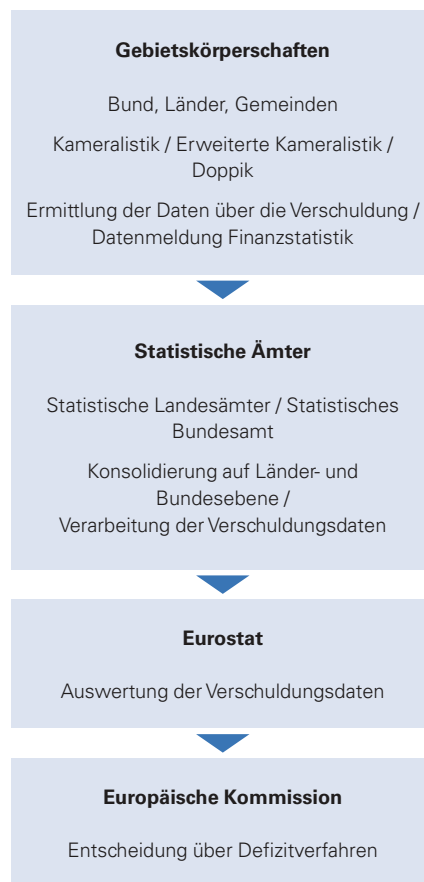
Die Verschuldung ist gegenwärtig der Hauptdiskussionsspunkt. Gerade der Vorwurf der Bildung von Schattenhaushalten ist angesichts der angespannten Haushaltssituation häufig zu hören. Ebenso wird alternativen Finanzierungsformen wie Leasing und Public Private Partnerships (PPP) eine Verschleierung der tatsächlichen Schuldenlast unterstellt.

### Zusammenspiel der Akteure

Um die Spielräume bei der Ermittlung von BIP und Verschuldung zu reduzieren und um einheitliche Regelungen zu schaffen, liegt mit dem Europäischen System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung (ESVG 95) ein Regelwerk vor, das eine einheitliche Auslegung ermöglichen soll. Unterschiedliche Auffassungen zu den Datenmeldungen werden in der Regel zwischen den Rechtsabteilungen der Behörden direkt geklärt. Eine Prüfung durch einen externen Gutachter erfolgt nicht. Mit dem Statistischen Amt der Europäischen Gemeinschaft (Eurostat) besteht eine Institution, die Datenmeldungen der Mitgliedsländer entgegennimmt. Das Amt besitzt allerdings nur eingeschränkte Kompetenzen zur Kontrolle der Daten. Bereits im Jahr 2005 hatte Eurostat weitere Befugnisse zur Überprüfung von gemeldeten Daten eingefordert, war jedoch am Widerstand der Mitgliedsstaaten gescheitert. Zwar bestehen nun Vorschläge zur Ausweitung der Kompetenzen von Eurostat, allerdings ist offen, ob bzw. auf welchen Kompromiss sich die Mitgliedsländer einigen werden.

Die Meldung der Daten an Eurostat sowie die Entscheidungen der EU-Kom-

mission über eventuelle Defizitverfahren stellen die beiden letzten Schritte in diesem Prozess dar. Basis sind die Daten des öffentlichen Rechnungswesens der Gebietskörperschaften.



Quelle: Eigene Darstellung

Die Überprüfung und Auswertung der Datenmeldungen sind nicht einfach. Durch Plausibilitätskontrollen können Inkonsistenzen transparent werden (zum Beispiel: Ist das Verhältnis von Zinszahlungen zum Schuldenstand plausibel?). Solche Plausibilitätschecks können Fragen hinsichtlich der Datenqualität nach sich ziehen und einen Anhaltspunkt für weitere Überprüfungen geben.

### Rechnungswesen der Gebietskörperschaften als Basis für die Finanzstatistik

Die Unsicherheit beginnt bereits an der Basis der Datenermittlung bei den Gebietskörperschaften. Während im priva-

ten Sektor das externe Rechnungswesen in den vergangenen Jahren immer mehr vereinheitlicht wurde (Stichwort: International Financial Reporting Standards – IFRS), verwenden die europäischen Länder völlig unterschiedliche Standards im öffentlichen Rechnungswesen.

Die meisten Formen des öffentlichen Rechnungswesens bewegen sich zwischen den beiden Eckpunkten „Cash Basis Accounting“ (rein zahlungsstromorientiert, in Deutschland: Kameralistik) und „Full Accrual Accounting“ (periodengerechte Erfolgsermittlung mittels Bilanz- bzw. Vermögensvergleich, in Deutschland: Doppik).

Gerade bei Mischformen mit Tendenz zu Zahlungsströmen werden bestimmte Werte nicht ermittelt. Dadurch sind in vielen Fällen verlässliche Informationen nur über die Geldschulden verfügbar (explizite Verschuldung). Informationen über das Ausmaß zukünftiger Zahlungsverpflichtungen wie staatliche Pensionszusagen, die erst in Zukunft zu Auszahlungen führen (implizite Verschuldung), bleiben oft verborgen.

### Die Situation in Deutschland

Das öffentliche Rechnungswesen in Deutschland befindet sich derzeit auf dem Weg von der Kameralistik zur Doppik. Die Reformen sind jedoch unterschiedlich weit fortgeschritten. Zahlreiche Kommunen haben die Doppik eingeführt oder befinden sich in der Umstellungsphase. Die meisten Flächenländer haben ihren Kommunen unterdessen die Doppik verbindlich vorgegeben; in einzelnen Bundesländern bestehen Wahlrechte zwischen Kameralistik und Doppik.

Auf Ebene der Landesverwaltungen sowie des Bundes sind die Reformen weniger weit vorangekommen. Die sich abzeichnenden Unterschiede in den Standards der kommunalen Doppik zwischen

den Bundesländern, die uneinheitliche Festlegung auf Doppik und (erweiterte) Kameralistik sowie die Übergangsphase bei der Umstellung werden eine finanzstatistische Auswertung der Verschuldungsdaten durch Ämter und Institutionen erschweren.

### Zunehmende Transparenz durch Doppik?

Gesichert erscheint, dass die Doppik mehr Transparenz über eine implizite Verschuldung schafft. Aufschlüsse darüber ergeben sich beispielsweise aus der Bilanzierung und Bewertung von Pensionszusagen.<sup>1</sup> Die Kameralistik liefert keine Informationen über das Ausmaß des Pensionsanspruchs von Beamten und Angestellten der öffentlichen Hand. Zwar sind auf kommunaler Ebene die Ansprüche oft über Pensionskassen finanziert und es besteht eine Kapitaldeckung; allerdings liegen gerade auf Ebene der Bundesländer sowie des Bundes keine Kapitaldeckungen vor. Umlagefinanzierte Pensionszusagen engen im kameralistischen Haushalt den Handlungsspielraum ein, handelt es sich doch um in der Vergangenheit (Dienstzeit des Beamten) begründete Ansprüche, die zu Zahlungsabflüssen in der laufenden sowie in künftigen Perioden führen. Durch die Einführung der Doppik wird dieser Bestandteil der über die Geldschulden hinausgehenden Verschuldung transparent. Eine doppische Rechnungslegung sorgt dabei für die verursachungsgerechte Aufwandserfassung des Pensionsanspruchs im jeweiligen Haushaltsjahr.

Allerdings bedeutet die Anwendung der Doppik nicht, dass die Pensionsverpflichtungen einheitlich bewertet werden. Aktuell bestehen unterschiedliche Konzepte der Bundesländer, die sich insbesondere durch den verwendeten Diskontierungs-

zinssatz unterscheiden. Gerade bei Gebietskörperschaften mit wesentlichen Pensionsverpflichtungen kann bereits ein Unterschied von einem Prozentpunkt einen enormen Effekt auf die Rückstellungshöhe mit sich bringen.

Ferner können alternative Finanzierungsformen (außer dem klassischen Kauf und der Finanzierung über Kredit) zu einer Verschuldung führen, die sich nicht in Geldschulden niederschlägt. Bund, Länder und Gemeinden haben in den letzten Jahren zahlreiche Leasing- bzw. PPP-Modelle umgesetzt, um langfristige Projekte der Daseinsvorsorge finanzieren zu können. Zwar haben steuerliche Restriktionen zu einem Rückgang der Leasingmaßnahmen geführt, allerdings sind gerade in Zeiten leerer Kassen alternative Finanzierungsformen häufig notwendig, um größere Projekte realisieren zu können. Die Einführung der Doppik kann an dieser Stelle für mehr Transparenz sorgen. Da die bilanzielle Zuordnung der Leasinggegenstände und -verbindlichkeiten auf steuerlichen Leasingerlassen basiert, erfolgt nicht in jedem Fall eine Zurechnung zum wirtschaftlichen Eigentümer, bei dem die überwiegenden Chancen und Risiken verbleiben. Allerdings sorgt die Notwendigkeit zur Darstellung der sonstigen finanziellen Verpflichtungen im Anhang für Transparenz. Gerade daraus sind künftige Mittelabflüsse ersichtlich.

Offen ist jedoch, ob bzw. wie die Aggregation dieser Informationen zu statistischen Zwecken künftig erfolgt. Eine einheitliche Vorgabe zur Berichterstattung über diese außerbilanziellen Finanzierungen würde eine Auswertung auf nationaler Ebene begünstigen. Zumeist werden in diesen Fällen künftiger Nutzen (durch Bereitstellung von Leistung) und künftige Belastung des Haushalts im Fall von Leasing einhergehen. Die künftigen Handlungsspielräume sind jedoch bereits mit Realisierung der Projekte einge-

schränkt, was eine Erfassung als Verschuldung wirtschaftlich rechtfertigt.

Was PPP-Modelle – wie beispielsweise Straßen-, Brücken- oder Tunnelprojekte – betrifft, so besteht gerade bei Dienstleistungskonzessionen eine Vielzahl unterschiedlicher Gestaltungsmöglichkeiten. Häufig führen diese Formen zu außerbilanziellen Verpflichtungen. Transparenz ergibt sich in diesen Fällen meist nur aus qualitativen Informationen. Quantitative Informationen sind daher kaum auf nationaler Ebene auswertbar.

### Die Einbeziehung der öffentlichen Unternehmen

Nach Umstellung des Einzelabschlusses (Kernverwaltung) von der Kameralistik zur Doppik befinden sich einige Kommunen bereits auf dem Weg zu kommunalen Gesamtabschlüssen (Konzernabschlüssen). Hierdurch werden die Unternehmen im Besitz der Kommune einbezogen. Auch dadurch kann eine zunehmende Transparenz über die Verschuldung der Kommunen resultieren. Beispielsweise sehen die Regelungen des ab 2010 anzuwendenden Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) die Pflicht zur Einbeziehung (Vollkonsolidierung) von Zweckgesellschaften vor, was für zunehmende Transparenz sorgt.

Derzeit sind die Schulden öffentlicher Ausgliederungen in Deutschland nicht in der laufenden Statistik enthalten. Zumeist werden die Schulden von Eigenbetrieben nur nachrichtlich angegeben. Was Eigen-gesellschaften in meist privater Rechtsform betrifft, sind überhaupt keine fortlaufend ermittelten Informationen über das Ausmaß der Schulden vorhanden. Die künftige Pflicht zur Erstellung von Gesamtabschlüssen inklusive der Ausgliederungen in Unternehmen wird zusätzliche Transparenz schaffen. Wie der Eingang in die öffentliche Statistik aussehen wird, ist dabei allerdings offen. Dazu wäre

<sup>1</sup> Wobei Pensionsrückstellungen allerdings nicht in jedem Bundesland bei der Kommune gebildet werden (in Baden-Württemberg zum Beispiel beim Kommunalen Versorgungswerk Baden-Württemberg).

eine einheitliche Vorgehensweise wünschenswert.

Bei manchen Ausgliederungen kann darüber diskutiert werden, ob die Schulden des entsprechenden Unternehmens auch als Schulden der öffentlichen Hand angesehen und so in die Statistik aufgenommen werden sollen. Vor dem Hintergrund einer Vergleichbarkeit im Rahmen der Stabilitätskriterien müsste die Betrachtung zudem europaweit auf derselben Basis erfolgen. Grundsätzlich sollte es bei wirtschaftlicher Betrachtung aber keine Rolle spielen, in welcher Rechtsform staatliche Aktivitäten durchgeführt werden, selbst wenn es sich um Ausgliederungen handelt, deren Aktivitäten kaum Risiken für den Steuerzahler mit sich bringen. Der durch die ausgelagerten Unternehmen vergrößerte Ausweis der Verschuldung dürfte jedoch nicht dazu führen, dass weitere Privatisierungsschübe entstehen (Reduktion der Verschuldung durch Verkauf öffentlicher Unternehmen).

Aus der ausschließlichen Betrachtung der Verschuldung sind nur bedingt Aussagen über die Stabilität bzw. Belastung öffentlicher Haushalte möglich. Die Vermögensseite darf daher nicht außer Acht gelassen werden. Kommunen, die über ein größeres disponibles bzw. veräußerbares Vermögen verfügen, sollten sich eine höhere Verschuldung leisten können. Ein ähnliches Beispiel liegt dem 60-Prozent-Kriterium zugrunde (höheres BIP gestattet höhere absolute Schulden). Auch in dieser Hinsicht kann die Doppik für zunehmende Transparenz sorgen.

### Standardisierung tut not

Festzuhalten ist, dass zumindest theoretisch die Doppik die Verschuldung der öffentlichen Hand umfassender darstellt als in der bisherigen kameralen Welt. Doppische Daten müssen zudem im Prozess der Datenmeldung an Eurostat nicht

durch komplexe und ermessensbehaftete Simulationsrechnungen ermittelt werden.

Allerdings sind die Konzepte von Bund, Ländern und Kommunen unterschiedlich. Ebenso bestehen je nach Bundesland große Unterschiede beim Fortschritt der Modernisierung des Rechnungswesens. Weil sich innerhalb Deutschlands kein einheitliches System durchsetzen konnte, sind Abstimmungsschwierigkeiten bei der Finanzstatistik absehbar.

Mit dem Beginn des Jahres 2010 ist das modernisierte Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG) in Kraft getreten, mit dem die Doppik in ganz Deutschland Bestandteil des Haushaltsrechts wird. Gleichzeitig wird durch das HGrG aber ein „Nebeneinander“ von Kameralistik, die nach wie vor gewählt werden kann, und Doppik etabliert. Durch die Ausrichtung an den Rechnungslegungsvorschriften des HGB sowie durch das neu geschaffene Standardisierungsgremium von Bund und Ländern wird mittelfristig eine stärkere Konvergenz der unterschiedlichen doppelischen Standards in Deutschland erwartet.

Gegenwärtig wird das HGB zunehmend durch die internationale Rechnungslegung beeinflusst. So hat das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) teilweise zu einer Angleichung an die internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS geführt. Die Frage besteht, ob den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – das Pendant der IFRS im öffentlichen Sektor – künftig eine ähnliche Bedeutung im staatlichen Bereich zukommen wird. In der Europäischen Kommission und in weiteren europäischen Staaten, darunter der Schweiz und den Niederlanden, sind bereits Erfahrungen mit dem Regelwerk vorhanden.

### Ausblick und Fazit

Noch ist nicht erkennbar, welche Konsequenzen die Diskussion um die öffentli-

che Verschuldung in Europa haben wird. Die Diskussion allein aber könnte bereits die Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa voranbringen. Ein einheitliches Regelwerk sowie die Verabschiedung desselben in Gesetzesform erscheinen dabei als wesentlich. Durch die zunehmende Verlagerung von Kompetenzen nach Brüssel sowie durch den Beitritt weiterer Nationen zur EU ist es durchaus möglich, dass von europäischer Seite künftig Vorgaben gemacht werden, die direkte Auswirkungen auf das öffentliche Rechnungswesen und die Ermittlung der Verschuldung haben.

Allerdings darf dabei nicht außer Acht bleiben, dass auch ein komplett harmonisiertes doppelisches System in allen Staaten der EU einen zweiten „Fall Griechenland“ nicht verhindern kann. Ermessens- und Gestaltungsspielräume sind bei allen Bilanzierungsregelwerken vorhanden. Aus diesem Grund kommt dem Enforcement des Regelwerks verstärkte Bedeutung zu.

Damit stellt sich die Frage zusätzlicher Kompetenzen für Eurostat bei der Kontrolle der Daten, die aus den Mitgliedsländern geliefert werden. Sofern dies scheitert, könnte eine Ausweitung der Befugnisse des EU-Rechnungshofs in Luxemburg geeignet sein, für eine stärkere Verlässlichkeit der Daten und zusätzliche Transparenz zu sorgen. Aufgabe des EU-Rechnungshofs ist es zu prüfen, ob die vom Steuerzahler aufgebrachten Mittel der EU ordnungsgemäß vereinnahmt und rechtmäßig, wirtschaftlich sinnvoll und zweckgebunden ausgegeben werden. Gerade im Hinblick auf die zunehmende Umverteilung von Geldern über die EU könnte eine Ausweitung der Befugnisse sinnvoll sein. Allein die Existenz zusätzlicher Kontrollmöglichkeiten könnte eine präventive Wirkung auf die Datenqualität entfalten. ■