

## Doppik auf staatlicher Ebene: Bundesländer im Vergleich – Eine neue Perspektive

Von Dipl.-Finw. Harald Bott, Ministerialrat und Dr. Gerrit Rüdiger, Ministerialdirigent, Wiesbaden\*

**Das Land Hessen hat im November 2009 als erstes Flächenbundesland eine an den Grundsätzen kaufmännischer Buchführung orientierte Eröffnungsbilanz vorgestellt. Der hiermit verbundene Weg in die Doppik, den das Land auch in der Folgezeit konsequent weitergegangen ist, lässt mit nunmehr gleichfalls veröffentlichten Vermögensrechnungen anderer Bundesländer einen Vergleich auf doppischer Basis zu, der gerade in Zeiten besonderer Herausforderungen für eine transparente Finanzberichterstattung Perspektiven eröffnet, die über die Betrachtung von Kreditmarktschulden der öffentlichen Hand hinausgehen. Die Autoren nehmen einen ersten länderübergreifenden Vergleich auf doppischer Basis vor, zeigen entsprechende Informations- und Vergleichsmöglichkeiten auch bei kameraler Haushaltsbewirtschaftung auf und formulieren praxisgestützte Thesen für eine Weiterentwicklung der Haushaltswirtschaft.**

### I. Doppik auf staatlicher Ebene

Seit der Umstellung des Rechnungswesens von einem kameralen Rechnungsstil auf die kaufmännische Buchführung und der Eröffnungsbilanzierung des Landes auf den 1. Januar 2009<sup>1</sup> legt das Land nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) in sinnvoller

Anwendung der Vorschriften des HGB Rechnung.<sup>2</sup> Der mit den Standards staatlicher Doppik (§§ 7a, 49a HGrG<sup>3</sup>) auf staatlicher Ebene inzwischen normierte Rechtsrahmen, den das Land seit dem 1. Januar 2015 zudem berücksichtigt, orientiert sich gleichfalls an den für Kapitalgesellschaften geltenden nationalen Bestimmungen der §§ 238 ff., 264 ff. HGB. Mit Aufstellung und Prüfung des Konzernabschlusses des Landes Hessen innerhalb der ersten sechs Monate des Folgejahres hat sich in Hessen inzwischen eine Routine entwickelt, die eine Veröffentlichung des Geschäftsberichts noch vor oder während der Sommerpause des Landtags und damit eine Berücksichtigung der Berichterstattung zum abgelaufenen Jahr im Rahmen der nachfolgenden Haushaltsberatungen ermöglicht.<sup>4</sup>

Eine Vermögensrechnung auf der Grundlage eines doppelten Rechnungswesens, das auf staatlicher Ebene einem mit den Standards staatlicher Doppik im Sinne der §§ 7a, 49a HGrG nationalen Standard folgt und damit eine Vergleichbarkeit ermöglicht, erstellen neben Hessen derzeit auch die Bundesländer Hamburg, Bremen und Baden-Württemberg. Während die Stadtstaaten Hamburg<sup>5</sup> und Bremen<sup>6</sup> gleichfalls einen jährlichen Geschäftsbericht zum doppelten Jahresabschluss veröffentlichen, behält Baden-Württemberg zwar explizit

\* *Anmerkung der Schriftleitung: MinR Harald Bott leitet im Hessischen Ministerium der Finanzen das Referat Bilanzierung, Rechnungslegung und Zahlungsverkehr, MinDirig Dr. Gerrit Rüdiger leitet die Abteilung Haushalt und Finanzpolitik. Die Autoren geben in diesem Beitrag ausschließlich ihre persönliche Auffassung wieder.*

<sup>1</sup> Vgl. näher *Martin J. Worms/Elke Tegeler*, Die Eröffnungsbilanz des Landes Hessen, DÖV 2010, 542 sowie *Thomas Schäfer*, Die „Bilanz“ von der Bilanz: Ein Werkstattbericht zur Bilanzarbeit in Hessen, in: *Walter Wallmann/Karsten Nowak/Peter Mühlhausen/Karl-Heinz Steingässer* (Hrsg.): *Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung*, Denkschrift für Manfred Eibelshäuser, 2013, S. 433–456.

<sup>2</sup> § 71a Satz 2 LHO i.V.m. Tz. 4.1.1 VV LHO für Zahlungen, Buchführung und Rechnungslegung vom 11.2.2019, StAnz 2019, 210.

<sup>3</sup> HGrG i. d. F. des HGrGMoG v. 31.7.2009, BGBl I 2009, 2580.

<sup>4</sup> Die Geschäftsberichte des Landes Hessen stehen im Internet unter der Adresse <https://finanzen.hessen.de/haushalt/geschaeftsberichte> zum download zur Verfügung <18.11.2020>.

<sup>5</sup> Geschäftsbericht des Stadtstaates Hamburg 2019, <https://www.hamburg.de/fb/geschaeftsbericht> <18.11.2020>.

<sup>6</sup> Bilanzberichte der Freien Hansestadt Bremen, [https://www-finanzen.bremen.de/haushalt/betriebswirtschaftliche\\_steuerung/bilanzberichte-9856](https://www-finanzen.bremen.de/haushalt/betriebswirtschaftliche_steuerung/bilanzberichte-9856) <18.11.2020>.

seine kamerale Haushaltsaufstellung bei<sup>7</sup>, zieht für die Vermögensrechnung nach doppischen Grundsätzen im Sinne der §§ 7a, 49a HGrG allerdings gleichfalls aus seinem Rechnungswesen die verfügbaren doppischen Daten, um das kamerale Haushalts- und Rechnungswesen um den wertmäßigen Nachweis des Vermögens und der Schulden des Landes sowie – im jährlichen Vergleich – deren Veränderungen zu erweitern.<sup>8</sup> Auch das Land Nordrhein-Westfalen stellt schließlich in der Landesverwaltung zur Zeit sein Rechnungswesen von der Kamera-Listik auf die Staatliche Doppik (§ 7a HGrG) um.<sup>9</sup>

Mit den Standards staatlicher Doppik, die sich mit ihren Ansatz-, Bewertungs- und Darstellungsregeln für die Abschlüsse auf staatlicher Ebene entsprechend § 7a Abs. 1 HGrG eng an den handelsrechtlichen Vorgaben der §§ 238 ff. HGB orientieren und mit ihren Konkretisierungen nach § 7a Abs. 2 HGrG i. V. m. § 49a HGrG jährlich von einem Standardisierungsgremium aktualisiert werden, ist für das externe Rechnungswesen von Bund und Ländern ein Rechtsrahmen geschaffen worden, der zu beachten ist, wenn die Haushaltswirtschaft in ihrem Rechnungswesen nach den Grundsätzen der staatlichen doppelten Buchführung ausgestaltet ist. Die vom Gremium erarbeiteten Standards sind jeweils durch Verwaltungsvorschriften des Bundes und der Länder umzusetzen.

Eine Vermögensrechnung, die nach den Grundsätzen staatlicher Doppik (§§ 7a, 49a HGrG) aufgestellt ist, gewährleistet einen vollumfänglichen Ausweis von Vermögensgegenständen und Schulden der Gebietskörperschaft. In diesem Sinne sehen die haushaltsrechtlichen Bestimmungen der §§ 73, 86 BHO/LHO bereits jetzt – auch bei einer kamerale ausgerichteten Haushaltsbewirtschaftung – vor, dass der Öffentlichkeit mit einer Vermögensrechnung entsprechende Informationen zur Verfügung gestellt werden, die über den budgetrelevanten Kernhaushalt hinaus Status und Entwicklung des Vermögens der Gebietskörperschaft darstellen.

## II. Bundesländer im Vergleich

Nach der Veröffentlichung der Geschäftsberichte 2018 von Hessen<sup>10</sup> und Hamburg<sup>11</sup> haben im Dezember 2019 zuletzt auch Baden-Württemberg<sup>12</sup> und Bremen<sup>13</sup> ihre

7 Vgl. Landtag Baden-Württemberg, Drs. 15/4487, S. 4.

8 Neue Vermögensrechnung für Baden-Württemberg vorgelegt, PM des Finanzministeriums BW, <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/service/presse-und-oeffentlichkeitsarbeit/pressemitteilung/pid/vermoegensrechnung-fuer-baden-wuerttemberg-zum-31-dezember-2018-vorgelegt/> sowie Vermögensrechnung des Landes, <https://fm.baden-wuerttemberg.de/de/haushalt-finanzen/haushalt/vermoegensrechnung/<18.11.2020>>.

9 Zum Reformprojekt epos in Nordrhein-Westfalen vgl. <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/eposnrw<18.11.2020>>.

10 Vgl. Geschäftsberichte des Landes Hessen (Fn. 4).

11 Geschäftsbericht des Stadtstaates Hamburg 2019 (Fn. 5).

12 Ministerium für Finanzen BW, Vermögensrechnung Baden-Württemberg 2018, [https://fm.baden-wuerttemberg.de/fileadmin/redaktion/m-fm/intern/Dateien\\_Downloads/Haushalt-Finanzen/191218\\_Vermögensrechnung\\_z31122018.pdf<18.11.2020>](https://fm.baden-wuerttemberg.de/fileadmin/redaktion/m-fm/intern/Dateien_Downloads/Haushalt-Finanzen/191218_Vermögensrechnung_z31122018.pdf<18.11.2020>).

13 Bilanzberichte der Freien Hansestadt Bremen (Fn. 6).

Vermögensrechnungen auf den 31. Dezember 2018 vorgelegt. Die nachfolgende Analyse zeigt einen ersten Vergleich dieser Bundesländer mit bedeutsamen Kennzahlen auf doppischer Basis.

Die in der Vermögensrechnung ausgewiesene Verschuldung der Länder, die im Unterschied zum Stand der Schulden nach kameralem Haushaltsrecht und somit nach finanzstatistischer Betrachtung auch die impliziten Schulden, d. h. insbesondere Rückstellungen und Verbindlichkeiten außerhalb der Kreditmarktschulden umfasst und auf staatlicher Ebene regelmäßig zu einem deutlichen Schuldenüberhang führt, setzt sich für die einzelnen Länder zum 31. Dezember 2018 wie folgt zusammen:

Tab. 1: Schulden (-überhang) zum 31. Dezember 2018

	Hamburg	Bremen	Baden-Württ.	Hessen
Gesamtschulden (in Mrd. €)	90,0	38,4	250,4	164,2
Davon Rückstellungen (in Mrd. € / in %)	42,0 (46,6 %)	15,0 (39,1 %)	198,1 (79,1 %)	102,2 (62,2 %)
Pensions- und Beihilfe-RSt (in Mrd. €)	36,7	14,8	190,7	92,3
Verbindlk. (in Mrd. €)	48,0	23,5	52,3	62,0
Davon Kredit-schulden (in Mrd. € / in %)	25,7 (28,6 %)	23,7 (61,7 %)	36,3 (14,4 %)	42,2 (25,7 %)
Neg. Eigenkapital (in Mrd. €)	24,4	26,4	175,8	120,1

Quelle: Eigene Darstellung.

Für die Ermittlung der Pensions- und Beihilferückstellungen als bedeutendem Passivposten auf staatlicher Ebene sehen die Standards staatlicher Doppik grundsätzlich eine Diskontierung mit dem Zinssatz vor, der sich aus den Umlaufrenditen für börsennotierte Bundeswertpapiere mit einer Restlaufzeit von über 15 bis einschließlich 30 Jahren<sup>14</sup> (als Durchschnitt aus den Monatsendständen der vergangenen zehn Kalenderjahre) ergibt<sup>15</sup> und sich zum 31. Dezember 2018 auf 2,11 % p.a. beläuft. Die hiervon noch abweichende Handhabung in den Bundesländern ist u. a. einer insoweit noch nicht abgeschlossenen Erörterung zur Anpassung der Vorgaben geschuldet, die den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltswirtschaft insbesondere im Hinblick auf die versicherungsmathematischen Effekte Rechnung trägt. In dieser Übergangsphase folgt auch das Land Hessen mit der Festlegung eines festen Diskontierungszinssatzes für die Berechnung der Pensions- und Beihilferückstel-

14 Deutsche Bundesbank, Statistik, Zeitreihe WU 3975.

15 Vgl. Tz. 5.7.2.1 der Standards staatlicher Doppik i. d. F. v. 27.11.2019, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche\\_Finanzen/Standards\\_fuer\\_Haushalte/standard-staatlicher-doppik.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=8<18.11.2020>](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finanzen/Standards_fuer_Haushalte/standard-staatlicher-doppik.pdf?__blob=publicationFile&v=8<18.11.2020>).

lungen einem entsprechenden Vorschlag der Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder zur Anpassung der staatlichen Bilanzierungsregeln im Sinne der §§ 7a, 49a HGrG (für Hessen 3 % entsprechend einer durchschnittlichen Rendite seiner Versorgungsrücklage).

Wenngleich die einzelnen Länder hinsichtlich der Bewertung von *Pensions- und Beihilferückstellungen* als das negative Eigenkapital bestimmendem Passivposten unterschiedliche Parameter (Diskontierungszins, Gehaltstrend) verwenden, lassen u. a. die mit den Vermögensrechnungen veröffentlichten Anhangangaben mit ihren ergänzenden Informationen auf der Grundlage des Diskontierungszinssatzes nach den Standards staatlicher Doppik im Sinne der §§ 7a, 49a HGrG (31. Dezember 2018: 2,11 %) auch insoweit vergleichende Betrachtungen zu. Aufgrund der Bedeutung, die diesem Bewertungsparameter beim Ergebnis und beim Vermögensstatus der einzelnen Gebietskörperschaft zukommt, werden in der nachstehenden Tabelle die auf Basis dieses Diskontierungszinssatzes von 2,11 % ermittelten, standardisierten und damit vergleichbaren Werte gegenübergestellt:

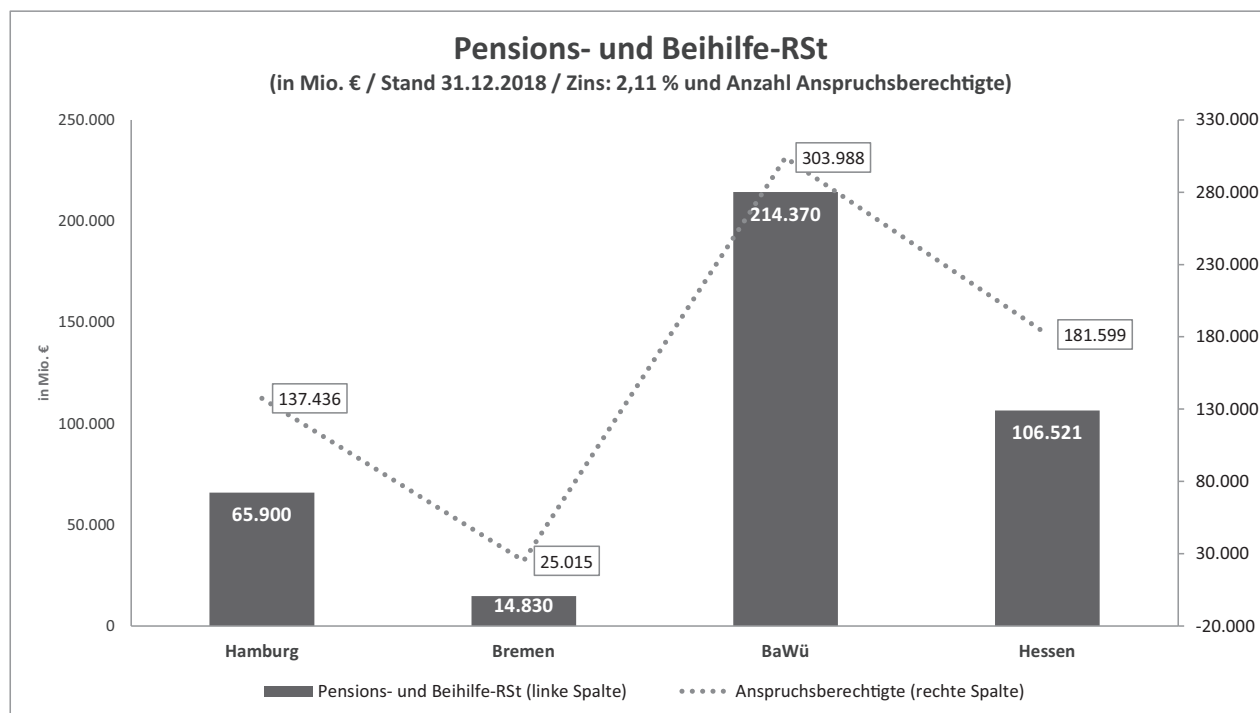
Tab. 2: Pensions- und Beihilfeverpflichtungen, Negatives Eigenkapital (bereinigt, auf Basis Diskontierungszins lt SsD)

	Ham-burg	Bremen	Baden-Württ.	Hessen
Pensions- und Beihilfe-RSt (in Mrd. €)	36,7	14,8	190,7	92,3
Diskontierungszins	6,0 %	2,11 %	2,82 %	3,0 %
Pensions- und Beihilfe-RSt bei Zins 2,11 % (SsD) (in Mrd. €)	65,9	14,8	214,4	106,5
Korrektur EK (in Mrd. €)	-29,2	-	-23,6	-14,2
Neg. Eigenkapital bei Zins 2,11 % (in Mrd. €)	-53,6	-26,4	-199,4	-134,3
Pro Kopf neg. Eigenkapital je Einwohner (in €)	29.108	38.600	18.011	21.440

Quelle: Eigene Darstellung.

Das Ausmaß der Belastungen, die die Bundesländer hinsichtlich der Verpflichtungen für Pensionen und Beihilfen während des Ruhestands der beamteten Bediensteten als zentrale implizite Schuld trifft, korreliert mit der Anzahl der Anspruchsberechtigten in den einzelnen Bundesländern, die in Summe sowohl die Versorgungsempfänger als auch die Leistungsanwärter umfassen:

Abb. 1: Pensions- und Beihilfeverpflichtungen und Anspruchsberechtigte



Quelle: Eigene Darstellung.

Der Vergleich der impliziten Schulden sowie der diese prägenden Pensions- und Beihilfeverpflichtungen der „doppisch buchenden“ Länder gewinnt an Aussagekraft, wenn man diese in Beziehung zu den gebildeten Versorgungsrücklagen, mithin zur bereits getroffenen Vorsorge für die künftige Ausfinanzierung der Versorgungslasten setzt:

Tab. 3: Versorgungsrücklagen und Deckungsquote

	Ham- burg	Bremen	Baden- Württ.	Hessen
Pensions- und Beihilfe-RSt bei Zins 2,11 % (SsD) (in Mio. €)	65.900	14.800	214.400	106.500
Versorgungsrücklagen (in Mio. €)	1.155	614	6.776	3.227
Erreichte Deckungsquote (in % der Pensions- und Beihilfe-Rückstellungen bei Zinssatz 2,11 %)	1,8	4,1	3,2	3,0

Quelle: Eigene Darstellung.

Diese Deckungsquote trifft eine Aussage, mit welchem prozentualen Anteil die im jeweiligen Bundesland gebildete Versorgungsrücklage zur Ausfinanzierung der zum Bilanzstichtag ermittelten Pensions- und Beihilferückstellungen reicht – diese nimmt mit einer Größenordnung in einer Spannbreite von 1,8 bis 4,1% einen erschreckend niedrigen Wert ein. Die Kennzahl steht lediglich bei doppisch buchenden Ländern zur Verfügung.

Einem sich danach aufdrängenden Auftrag, für einen weitergehenden Aufbau der Versorgungsrücklage Sorge zu tragen, hat sich beispielsweise das Land Hessen zuletzt mit dem Gesetz zur Neuregelung von Sondervermögen zur Sicherung der Versorgungsleistungen (VersSichG) vom 12. September 2018 für Aufbau und Bildung eines auf Dauer bestehenden Kapitalstocks zur Finanzierung künftiger Versorgungsausgaben gestellt. Mit dem Gesetz zum sog. „Altersspargbuch Hessen“ werden Aufbau und zu schützender Bestand des Vorsorgevermögens erstmals (auch) an den im doppischen Abschluss passivierten Pensionsrückstellungen, mithin an der erreichten Deckungsquote ausgerichtet. Entnahmen aus dem Sondervermögen sind danach erst nach Erreichen einer Deckungsquote von 10% der Pensionsrückstellungen zulässig und der Höhe nach zugleich auf die aus dem Sondervermögen erzielten Erträge beschränkt. Dies zeigt, dass sich erst auf Basis einer doppischen Vermögensrechnung zentrale politische Entscheidungen für eine rechtzeitige Befassung mit zukünftigen Herausforderungen treffen lassen.

### III. Weiterentwicklung der Haushaltswirtschaft

Auf der Grundlage einer nunmehr über 10-jährigen Erfahrung im Rahmen der Bilanzierung auf staatlicher Ebene lassen sich für die zukünftige Ausgestaltung des haushaltsrechtlichen Rahmens in Bund und Ländern die nachfolgenden Thesen formulieren:

#### 1. Der Weg in die Doppik auf staatlicher Ebene hat sich bewährt

Die Weiterentwicklung des kamerale Rechnungswesens zu einem in der Privatwirtschaft üblichen kaufmännischen Rechnungswesen hat sich auch auf staatlicher Ebene bewährt. Das doppische Rechnungswesen stellt eine erweiterte Informationsbasis zur Verfügung, die mit der Vermögens- und Ergebnisrechnung über eine bloße Liquiditätsbetrachtung hinausgeht und wesentliche Informationen für eine nachhaltige Haushaltspolitik liefert (z.B. Rückstellungen und Abschreibungen sowie Entwicklung des Anlagevermögens).

Die traditionelle kamerale Betrachtung der Liquidität wird durch die Doppik mit ihren zusätzlichen Facetten nicht verdrängt, sondern ergänzt. Einen vollständigen Ausweis des Vermögens und der Schulden, der auch die implizite Verschuldung (insbesondere Pensions- und Beihilferückstellungen, Verbindlichkeiten und Rückstellungen für Transferleistungen etwa bei einer Übernahme kommunaler Altschulden durch Sondervermögen wie z.B. der sog. HESSENKASSE) erfasst, leistet nur ein doppisches Rechnungswesen. Über eine rein kamerale Betrachtung der Zahlungsströme und der Einhaltung der kamerale ausgerichteten Schuldenbremse hinaus zeigt die Doppik mit ihrer Ergebnisrechnung den im abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachten Ressourcenverbrauch (einschließlich Abschreibungen und Rückstellungszuführungen). Erst das kaufmännische Rechnungswesen bietet damit letztlich eine belastbare Grundlage für eine Kosten- und Leistungsrechnung.

Mit der Bilanzierung auf staatlicher Ebene und einer (umfänglichen) Implementierung einer betriebswirtschaftlichen Standardsoftware geht eine fortgeschrittene IT-Reife einher, die zu einem Modernisierungsschub in der Verwaltung führt. Für Hessen sind beispielhaft die Verknüpfung von Personalwirtschaft (SAP HR) und Rechnungswesen (SAP ReWe) im Bereich der Bezügeabrechnung und der Versorgungsadministration sowie revisionsichere Arbeitsabläufe und Dokumentationsprozesse etwa zum Aufbau einer Tax Compliance (§ 2b UStG) zu nennen. Der Einsatz einer Standardsoftware ermöglicht und unterstützt die Einführung von standardisierten Geschäftsprozessen in der Landesverwaltung (z.B. elektronischer Zahlungsverkehr, Vereinheitlichung der Förderverfahren, Vereinheitlichung des Forderungsmanagements).

#### 2. Eine Harmonisierung der Doppik im öffentlichen Raum ist erforderlich

Eine Harmonisierung der doppischen Rechnungslegung im öffentlichen Raum mit einer Angleichung der Doppikregelungen auf kommunaler und staatlicher Ebene ist erforderlich. Das heterogene Normgefüge für eine doppische Rechnungslegung auf Ebene von Bund, Ländern und Kommunen erschwert eine Vergleichbarkeit und lässt eine nachvollziehbare Leitlinie vermissen, die aus finanzstatistischer Sicht auf Kassenbasis gewährleistet ist.

Die aktuelle Diskussion zur Entwicklung eines harmonisierten Rechnungslegungsstandards auf doppischer Basis für den öffentlichen Bereich der Mitgliedstaaten

(EPSAS)<sup>16</sup> gibt hierzu Gelegenheit. Bund und Länder sollten die Entwicklung von EPSAS weiterhin aktiv mitgestalten.<sup>17</sup> Das Doppische Rechnungswesen hat sich als zeitgemäßes Instrument der Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor auch auf internationaler Ebene etabliert.<sup>18</sup>

Dabei wird auch eine Rolle spielen, inwieweit die bereits vorhandenen internationalen Standards für den öffentlichen Sektor (IPSAS)<sup>19</sup> eine geeignete Referenz für die Entwicklung von EPSAS bilden. IPSAS werden in Deutschland kritisch gesehen, weil diese infolge einer Ableitung aus der IFRS-geprägten anglo-amerikanischen Rechnungslegung im Vergleich zu nationalen Bilanzierungsvorgaben des HGB kein entsprechendes, in sich geschlossenes Regelwerk kennen, die Entscheidungsnützlichkeit der Daten aus dem Blickwinkel eines Investors betonen und eine adressatengerechte Rechnungslegung im öffentlichen Sektor infrage stellen.<sup>20</sup> Um dies für eine staatliche Gebietskörperschaft zu verifizieren, untersucht Hessen derzeit im Rahmen eines testweisen IPSAS-Abschlusses für 2019, welche praktischen Unterschiede sich gegenüber einer nach HGB testierten Bilanz für ein Bundesland ergeben und welche Schlussfolgerungen daraus für die Entwicklung der EPSAS zu ziehen sind.

### 3. Eine aussagekräftige Vermögensrechnung ist auch bei Gebietskörperschaften mit kameraler Haushaltsaufstellung sinnvoll

Ein aussagekräftiger, vergleichbarer Ausweis des Vermögens und der Schulden ist im öffentlichen Sektor auch auf Ebene der Gebietskörperschaften sinnvoll, die ihre Haushaltsbewirtschaftung nach kameralem Grundsätzen vornehmen. Diese Transparenz dient der Vergleichbarkeit von Bund, Land und Kommunen und gehört – auf dem Gebiet der Rechnungslegung – mittlerweile auch zum europä- und weltweiten Standard. Im Falle einer

nach HGB testierten Bilanz ist zudem ein Vergleich mit Unternehmen der Privatwirtschaft möglich.

Die Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesens mit seinen mehrdimensionalen Informationssträngen sowie eine nach harmonisierten doppischen Grundsätzen erstellte Vermögensrechnung bedeuten allerdings noch keine Entscheidung zugunsten einer doppisch basierten Haushaltsaufstellung. Eine ausschließlich doppisch basierte Haushaltsaufstellung ist zwar möglich (dies zeigt das Beispiel Hamburgs sowie der meisten Kommunen in Deutschland), jedoch bei einem Blick auf andere Länder oder Staaten keineswegs zwingend.

Die Ausrichtung des kaufmännischen Rechnungswesens nach Vermögen, Ergebnis und Liquidität kann aber in jedem Falle eine bislang ausschließlich kamerale Betrachtung ergänzen. Nicht nur die Europäische Kommission als Behörde selbst, sondern nach den Erkenntnissen einer jüngsten OECD-Studie (2017)<sup>21</sup> auch eine Vielzahl von Staaten, die ein doppisches Rechnungswesen implementiert haben, veranschlagen ihre Haushalte auf der Basis von Zahlungsströmen, die selbstverständlich auch ein doppisches Rechnungswesen liefert. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass zahlungsbasierte, kamerale Informationen für finanzstatistische Zwecke ohnehin verfügbar sein müssen (vgl. § 49b HGrG) und in den öffentlichen Debatten intuitiver erfasst werden als doppische Größen wie Rückstellungen und Abschreibungen.

Gleichwohl ergänzt eine doppische Haushaltswirtschaft die kameralen Informationen um weitere Aussagen zum tatsächlichen Vermögensbestand einer Gebietskörperschaft. Insbesondere bei der Ausgestaltung von Versorgungsfonds oder kommunalen Altschuldenfonds hat sich die Doppik bewährt.

## IV. Zusammenfassung

Die inzwischen vorliegenden Vermögensrechnungen von einigen Bundesländern lassen erstmals einen Vergleich auf doppischer Basis zu und eröffnen neue, aussagekräftige Vergleichsmöglichkeiten mit Blick auf die Zukunftslasten der einzelnen Gebietskörperschaften.

Eine Harmonisierung der doppischen Regelungen – sowohl auf nationaler Ebene für Bund, Länder und Kommunen als auch auf internationaler Ebene im Rahmen des EPSAS-Projekts der EU-Kommission – ist für alle Beteiligten gewinnbringend. Der nächste Schritt werden Untersuchungen sein, wie sich die bereits etablierten internationalen Standards für staatliche Gebietskörperschaften in der praktischen Umsetzung konkret von einer Bilanzierung nach den nationalen Vorgaben des HGB unterscheiden und wie sie sich für die adressatengerechte Finanzberichterstattung der staatlichen Ebene in Deutschland eignen.

Die Einführung eines kaufmännischen Rechnungswesens lässt auch bei Ländern mit bewusst gewählter kameraler

16 European Public Sector Accounting Standards, d.h. europäische Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor; zur Chronologie des EPSAS-Projekts im Rahmen einer Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der EU vgl. *Andreas Glöckner*, Auf dem Weg zu European Public Sector Standards (EPSAS), Der Konzern 2019, 177.

17 Zu status quo und Entwicklungstendenzen kritisch vgl. u.a. *Ralf Gerhards*, EPSAS – Status quo und Entwicklungstendenzen, DÖV 2019, 658 sowie Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO v. 15.11.2017, BT-Drs. 19/60.

18 Vgl. u.a. OECD, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, 2017; *Dennis Hilgers/Markus Frintrup/Christian Raffer*, Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS?, KPMG, Institut für den öffentlichen Sektor, 2018; *Karsten Nowak*, Staatliche Doppik: ein Mehrwert für unsere Demokratie, WPg 2019, 157; IDW, *Rechnungslegung der öffentlichen Hand*, Positionspapier zur Doppik in Deutschland und zur Harmonisierung durch EPSAS in Europa (Stand: 25.3.2019), <https://www.idw.de/blob/116138/1545b-3d0bed6c112cce922e10a048c4e/down-positionspapier-rechnungslegung-oeffentliche-hand-data.pdf> <18.11.2020>; sowie *Karsten Nowak/Antonia Hahn/Kevin Lorenz*, Die Bilanz der Gebietskörperschaft als Frühwarnindikator, Der Konzern 2019, 446.

19 International Public Sector Accounting Standards, d.h. internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor.

20 Vgl. u.a. *Gerhards* (Fn. 17), DÖV 2019, 658, 659 m.w.N. sowie *Nowak* (Fn. 18), WPg 2019, 157 (161).

21 OECD, *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*, 2017, <https://www.oecd.org/publications/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries-97892-64270572-en.htm> <18.11.2020>.

Haushaltsbewirtschaftung die Aufstellung einer vollständigen Vermögensrechnung zu, um einen Vergleich mit anderen Bundesländern auf dieser Grundlage zu ermöglichen. Insbesondere erlaubt eine doppische Rech-

nungslegung auch eine liquiditätsorientierte Haushaltssteuerung z.B. über kamerale Eckwerte bei ergänzendem Ausweis doppischer Ergebnisse im Rahmen eines produktorientierten Haushalts.