

Öffentliche Finanzkontrolle vor neuen Erwartungslücken?

Ralf Gerhards¹

Entwicklungen in der Privatwirtschaft werden, so zeigen Erfahrungen aus der Verwaltungsmodernisierung seit etwa 30 Jahren, mit einer zeitlichen Verzögerung auch in der öffentlichen Wirtschaft zur Anwendung diskutiert. Dabei spielt der Bereich der öffentlichen Rechnungslegung und Prüfung eine zentrale Rolle. Die Frage nach der Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens hat vor dem Hintergrund einer sich anbahnenden EPSAS-Entwicklung eine ganz aktuelle Konnotation. Diese und andere Entwicklungen auf europäischer Ebene, die sich zunächst primär auf die Privatwirtschaft beziehen, beeinflussen bereits aktuell oder aber zukünftig insbesondere auch das öffentliche Prüfungswesen. Das öffentliche Prüfungswesen ist zudem besonders verzahnt mit der privatwirtschaftlichen Wirtschaftsprüfung, da Rechnungshöfe Wirtschaftsprüfer mit der öffentlichen Finanzkontrolle beauftragen können. Entwicklungen im privatwirtschaftlichen Prüfungswesen haben dadurch eine direkte Verbindung zum öffentlichen Prüfungswesen.

Öffentliche Finanzkontrolle

Die öffentliche Finanzkontrolle wird in Deutschland durch den Bundesrechnungshof beziehungsweise von den Landesrechnungshöfen durchgeführt. Im kommunalen Bereich wird die Aufgabe der Finanzkontrolle durch Rechnungsprüfungsämter durchgeführt. Mit der Wahrnehmung öffentlicher Prüfungen können auch öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer und sonstige geeignete Dritte, insbesondere Unternehmensberater, beauftragt werden. Das Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften in Hessen (ÜPKKG) sieht dies zum Beispiel explizit vor.² Schwerpunkt der örtlichen Prüfung ist die Prüfung des Jahresabschlusses.³ Die Prüfungsergebnisse

der öffentlichen Finanzkontrolle sind dabei umso valider, je eher sie auf eine objektive und nachvollziehbare Abbildung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage fundieren.

Problem der Erwartungslücke

Die Diskrepanz zwischen den öffentlichen Erwartungen an eine Jahresabschlussprüfung beziehungsweise an einen Prüfungsbericht und dem, was der Bestätigungsvermerk der Abschlussprüfer leisten kann und vermag, wird in der wissenschaftlichen Literatur als Erwartungslücke bezeichnet. Sie wird insbesondere für die externe Revision privatwirtschaftlicher Unternehmen diskutiert. Dort erwartet die Öffentlichkeit mit der Erteilung des Bestätigungsvermerks ein Qualitätssiegel über das Wirtschaften des geprüften Unternehmens. Der Abschlussprüfer prüft allerdings lediglich, ob der Abschluss den gesetzlichen Anforderungen genügt und eben nicht die finanzielle Solidität des Unternehmens. Abschlussprüfer haben mittels des Bestätigungsvermerks zu erklären, dass der Jahresabschluss ihrer Beurteilung nach den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein

den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.⁴ Die Abschlussprüfung ist also ein Financial Auditing, wobei die Öffentlichkeit ein Operational Auditing erwartet. Dies begründet das Entstehen einer Erwartungslücke. Der global festzustellende Harmonisierungsdrang in der Rechnungslegung ist nicht zuletzt auch das Ergebnis, größer gewordene Erwartungslücken festgestellt zu haben. Dieses Misstrauen in die Qualität der Abschlussprüfung wird verstärkt durch Bilanzskandale in der Vergangenheit:

- 2001: Enron (Energieversorger): zu hoher Gewinnausweis
- 2002: Bankgesellschaft Berlin: Wertberichtigungen in Milliardenhöhe führte zu Staatsbürgschaften
- 2008: Lehman Brothers. Bankeninsolvenz

In der Folge sind international etliche Maßnahmen getroffen worden, die dazu verhelfen sollen, das Vertrauen in die Berichterstattung von Unternehmen wieder zu stärken. Dazu zählt der Sarbanes-Oxley Act of 2002 in den USA, aber auch in der Europäischen Union die EU-Richtlinie 2008/30/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, das Abschlussprüferreformgesetz (AREG) als Umsetzung der prüfungsbezogenen Vorschriften der Abschlussprüferrichtlinie (RL 2014/56/EU) sowie das Abschlussprüferaufsichtergesetz (APAREG) zur Umsetzung der aufsichts- und berufsrechtlichen Regelungen der Richtlinie 2014/56/EU. Die



Prof. Dr. Ralf Gerhards

International
Management for
Business and Information
Technology, Duale
Hochschule Baden-
Württemberg, Mannheim

1 Vortrag im Rahmen der Bundesprüfertage 2016 in Berlin am 26. August 2016.
2 Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 4 ÜPKKG. Vgl. etwa für Thüringen § 1 Abs. 3 ThürKommHhPrüfG.
3 Vgl. beispielhaft § 128 HGO.
4 § 322 Abs. 3 Satz 1 HGB.

Vielzahl an Regulativen erhärtet jedoch eher den Eindruck, bei der Verringerung der Erwartungslücke nicht viel weiter gekommen zu sein.

Im öffentlichen Bereich ist der Prüfungsauftrag rechtlich geregelt. Für den Bundesrechnungshof formuliert etwa Art. 114 Abs. 2 GG, das der Bundesrechnungshof die Rechnung sowie die Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit der Haushalts- und Wirtschaftsführung prüft.⁵ Das heißt, dass der Prüfungsauftrag im öffentlichen Bereich den Prüfungsauftrag der Abschlussprüfer für privatwirtschaftliche Unternehmen sogar übersteigt. Ge-

haben Rechnungshöfe einen gesetzlichen Auftrag zur Jahresabschlussanalyse. Ziel ist es, die Erwartungslücke zwischen öffentlichem Jahresabschluss einerseits und Jahresabschlussadressaten zu reduzieren. Zentrale Adressaten öffentlicher Abschlüsse sind die Steuerzahler. Der Rechnungshof Baden-Württemberg führt beispielsweise dazu aus:

Der Rechnungshof unterstützt mit seiner Arbeit Landtag, Regierung und Verwaltung bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben. Er versteht sich darüber hinaus auch als Anwalt der Steuerzahler, da sämtliche Prüfungen und Beratungsleistungen letztlich dazu dienen,

»Die Erfüllung der Aufgabe der Rechnungshöfe, die Erwartungslücke durch Analyse der öffentlichen Abschlüsse zu verringern, wird umso mehr erschwert, je eher öffentliche Abschlüsse Möglichkeiten zur bilanzpolitischen Gestaltung eröffnen.«

fordert werden sowohl ein Financial Auditing als auch ein Operational Auditing. Für die Landesrechnungshöfe gelten ähnliche Vorgaben. So führt § 90 Hessische Landeshaushaltsordnung etwa aus, dass sich die Prüfung auf die Einhaltung der für die Haushalts- und Wirtschaftsführung geltenden Vorschriften und Grundsätze erstreckt, insbesondere aber darauf, ob

1. das Haushaltsgesetz und der Haushaltsplan eingehalten worden sind,
2. die Einnahmen und Ausgaben begründet und belegt sind und die Haushaltsrechnung sowie die Nachweisungen über das Vermögen und die Schulden ordnungsgemäß aufgestellt sind,
3. wirtschaftlich [Effizienz, R.G.] und sparsam verfahren wird,
4. die Aufgabe mit geringerem Personal- oder Sachaufwand oder auf andere Weise wirksamer [Effektivität, R.G.] erfüllt werden kann.

Die Rolle der Rechnungshöfe

Durch die Untersuchung öffentlicher Verwaltungen auch auf Wirtschaftlichkeit

die öffentlichen Gelder – also die Steuergelder des Bürgers – zielgerichtet und sparsam einzusetzen.⁶

Die Rechnungshöfe haben also die Abgabe finanzieller Informationen durch öffentliche Verwaltungen auf sachliche Richtigkeit zu prüfen und einer wirtschaftlichen Beurteilung zu unterziehen, um damit den Erwartungen der Öffentlichkeit (insbesondere der Steuerzahler) an ein objektives Bild über das Wirtschaften mit Zwangsabgaben gerecht zu werden. Eine Analyse öffentlicher Abschlüsse wird darüber hinaus vom Bund der Steuerzahler, von berufsständigen Organisationen (z.B. Institut der Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüferkammer), von Wissenschaft und Forschung, von Kreditinstituten und auch von Unternehmen durchgeführt.⁷

Die Erfüllung der Aufgabe der Rechnungshöfe, nämlich die Erwartungslücke durch Analyse der öffentlichen Abschlüsse zu verringern, wird umso mehr erschwert, je eher öffentliche Abschlüsse Möglichkeiten zur bilanzpolitischen Gestaltung eröffnen. Insbesondere Entwicklungen im su-

pranationalen Bereich bergen die Gefahr, die Erwartungslücke noch zu vergrößern.

Internationale Entwicklungen und ihre Auswirkungen auf die Erwartungslücke

Ergebnisse aus Bilanzanalysen sind grundsätzlich umso aussagekräftiger, je weniger es Möglichkeiten zu entobjektivierenden bilanzpolitischen Maßnahmen durch den Abschlussersteller gibt. Zu betonen ist dabei, dass es keine 100%ig objektiven Jahresabschlüsse geben kann:

- Es gibt keine 100%ige rechtliche Abdeckung aller Geschäftsvorfälle,
- es ergeben sich Ermessensspielräume naturgemäß bei Geschäftsvorfällen, die auf Planungen basieren (etwa bei Rückstellungen und Abschreibungen) und
- es lassen sich trotz gesetzlicher Vorgaben für die Jahresabschlusserstellung unbestimmte Rechtsbegriffe nicht vermeiden, die unterschiedlich ausgelegt werden können.

Vor diesem Hintergrund muss Ziel von Abschlüssen, die Rechtfertigungsfunktion (dem Steuerzahler gegenüber) haben, die weitest mögliche Vermeidung entobjektivierender Informationen sein. Dann bedarf es konsequenterweise der Entwicklung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften und auch von Prüfungsansätzen, die dem Ziel objektiver Abschlüsse zuträglich sind.

Umstellung auf European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)

Bis zum Jahr 2020 sollen in den Mitgliedsstaaten der EU einheitliche Rechnungslegungsstandards eingeführt werden. Bei der Entwicklung von EPSAS stellen die IPSAS aus Sicht der Europäischen Kom-

5 Der Präsident des Bundesrechnungshofes ist zudem Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung. Hinzu kommt, dass § 7 Abs. 2 Satz 1 BHO (ähnliche Regelungen finden sich auch in Landeshaushaltsordnungen) fordert, dass für alle finanzwirksamen Maßnahmen angemessene Wirtschaftlichkeitsuntersuchungen durchzuführen sind.

6 www.rechnungshof.baden-wuerttemberg.de/de/wir-ueber-uns/aufgaben-ziele/.

7 Gleichwohl gibt es keine Evidenz, dass unternehmerische Entscheidungen vom Zahlenwerk öffentlicher Abschlüsse abhängig gemacht werden.

mission noch immer „unstreitig den Bezugsrahmen“ dar. Damit erfolgt eine Anlehnung von EPSAS an IPSAS und damit eine Orientierung an anglo-amerikanische Rechnungslegungsgrundsätze. Diese dienen ganz wesentlich einer „decision usefulness“ für Investoren und gerade nicht dem Gläubigerschutz. Schon mehrfach ist kritisch vermerkt worden, dass anglo-amerikanische Rechnungslegungsgrundsätze durchgezogen sind von entobjektivierenden Informationen (Fair Value, Globalbewertungen, eine Flut unbestimmter Rechtsbegriffe).⁸ Jedenfalls würde die Erwartungslücke größer werden, sollten die EPSAS anglo-amerikanisch geprägt werden.

Derzeit erarbeiten so genannte working cells erste Rahmengrundsätze für EPSAS. Am 7./8. Juli 2016 hat das 2nd meeting of the Working Group on EPSAS Accounting Principles in Paris stattgefunden. Dort hat das Bundesfinanzministerium die Position von Bundestag und Bundesrat bekräftigt und abermals betont, dass die Prinzipien der handelsrechtlichen Rechnungslegung bei der Entwicklung von EPSAS zu berücksichtigen seien. Als „overarching principles“ wurden vom Bundesrechnungshof „reliability“, „objectivity“ und „prudence“ besonders hervorgehoben. Im Ergebnis des Treffens wird schließlich festgehalten, dass „true and fair view“ eines öffentlichen Abschluss „does not a priori imply the systematic use of current value measurement in accounting“. Es wird darüber hinaus hervorgehoben, dass das Vorsichtsprinzip in den jeweiligen nationalen Rechnungslegungsvorschriften unterschiedlich interpretiert wird und insbesondere in Deutschland und Finnland von zentraler Bedeutung ist. Ob sich diese durchaus beachtenswerten Aussagen in den zu entwickelnden EPSAS wiederfinden werden, bleibt indes abzuwarten. Entscheidend ist jedenfalls, dass es kein Rechnungswesen geben kann, welches beide Zielsetzungen (Versorgung des Kapitalmarktes mit entscheidungsnützlichen Informationen und gleichzeitig der Ausweis eines gläubigerschutzindizierten vorsichtigen Ergebnisausweises) zugleich umsetzt. Wohl ist es aber möglich, einordnende Informationen zum vorsichtigen Ergebnisausweis in den Anhang zu verlagern (so genannte Abkopplungsthese).

Trends zur Ausweitung der Prüfungsaufträge durch CSR-Richtlinie 2014/95/EU

Richtlinie 2014/95/EU macht für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, Angaben zu nichtfinanziellen Kennzahlen verbindlich. Informationen zur Corporate Social Responsibility, dazu gehören Angaben zu Umwelt-, Sozial- und Arbeitnehmerbelangen, Achtung der Menschenrechte und Bekämpfung von Korruption und Bestechung, sind grundsätzlich von kapitalmarktorientierten Unternehmen ab 500 Mitarbeitern („Unternehmen von öffentlichem Interesse“) innerhalb des Lageberichts oder aber in einem separaten Bericht zu veröffentlichen. Häufig werden solche Informationen von Unternehmen bereits freiwillig in einem Nachhaltigkeitsbericht zusammengefasst.⁹ Die Abschlussprüfung hat dabei lediglich die Abgabe der Informationen zu

teil weiter auf 50 Prozent erhöht werden.

Für die Umsetzung der CSR-Richtlinie auch im öffentlichen Bereich können die gleichen kritischen Anmerkungen angeführt werden, wie sie sich auch für privatwirtschaftliche Unternehmen anführen lassen. Zunächst und vor allem ist auf die Gefahr der Ablenkung von finanziellen Informationen hinzuweisen. Der Jahresabschluss stellt finanzielle Informationen zusammen. Der Lagebericht in seiner bisherigen Form ist ebenso ein Bericht über die finanzielle Lage des Unternehmens. Schon jetzt ist die im Zuge vergangener Änderungen im Handelsgesetzbuch der Lagebericht mit Informationsangaben quantitativ angereichert worden. Zweifelhaft ist, ob sich auch inhaltlich valide und verlässliche Informationen für den Gläubiger beziehungsweise für den Steuerzahler da-

»Die dem öffentliche Sektor grundsätzlich zugeschriebene Vorreiter- und Vorbildrolle wird dazu führen, dass auch in öffentlichen Verwaltungen nichtfinanzielle Angaben verpflichtend werden.«

prüfen, nicht aber inhaltlich die Angaben zu verifizieren.

Es besteht Grund zu der Annahme, dass die CSR-Richtlinie auch Auswirkungen auf den öffentlichen Bereich haben wird. Die dem öffentliche Sektor grundsätzlich zugeschriebene Vorreiter- und Vorbildrolle wird nämlich dazu führen, dass auch in öffentlichen Verwaltungen nichtfinanzielle Angaben verpflichtend werden. Erste Nachhaltigkeitsverpflichtungen im öffentlichen Sektor bestehen bereits seit dem Gesetz für die gleichberechtigte Teilhabe von Frauen und Männern an Führungspositionen in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst¹⁰:

Für die Besetzung von Aufsichtsgremien, in denen dem Bund mindestens drei Sitze zustehen, gilt ab 2016 eine Geschlechterquote von mindestens 30 Prozent für alle Neubesetzungen dieser Sitze. Ab dem Jahr 2018 soll dieser An-

aus ableiten lassen. Jedenfalls stellt der Lagebericht im Sinne des „management approach“ eine subjektive Darstellung über die Geschäftslage dar. Eine Verifikation der Angaben ist sowohl für den Wirtschaftsprüfer als auch für die Rechnungshöfe nur sehr bedingt möglich. Dies greift auch § 317 Abs.2 HGB auf. Der Wirtschaftsprüfer hat demnach lediglich zu prüfen, ob der Lagebericht insgesamt im Einklang mit dem Jahresabschluss steht und insgesamt die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind. Die nun einmal vorhandenen Informationsasymmetrien lassen eine be-

8 Vgl. dazu grundlegend Gerhards 2013; Gerhards 2014a; Gerhards 2014b; Gerhards 2016.

9 Seit 1997 veröffentlicht die „Global Reporting Initiative“ Guidelines für eine Nachhaltigkeitsberichterstattung.

10 In Kraft getreten am 1. Mai 2015.

lastbare Prüfung des Lageberichts und, gegebenenfalls, eines separaten Berichts über die Corporate Social Responsibility nicht zu.

Neue Regulierungen sind immer auch ganz grundsätzlich vor dem Hintergrund des Mehrwertes für die Adressaten der Berichte zu beurteilen. Es stellt sich also die Frage für Berichte öffentlicher Verwaltungen, inwieweit Angaben zur Corporate Social Responsibility Mehrwerte für die Bürger leisten können beziehungsweise dazu verhelfen, Erwartungslücken zu schließen. Eine erste empirische Studie hält dazu fest, dass eine Vielzahl von Indikatoren der Nachhaltigkeit von Bürgern nicht nachgefragt wird und daher auch nicht darüber berichtet werden brauche.¹¹ Mit anderen Worten es bestehen für die meisten Nachhaltigkeitsindikatoren keine Erwartungen derer, für die diese Informationen bestimmt sind. Also sind sie entbehrlich. Hinzu kommt ein Weiteres. Wenn man die Begründung für das Berichten über Nachhaltigkeit insbesondere auch darin sieht, dass der Markt jene Unternehmen sanktioniert, die nicht umfangreich informieren beziehungsweise die in der Nachhaltigkeitsberichterstattung schlechte Ergebnisse ausweisen, dann ist diese Begründung für den öffentlichen Bereich allenfalls für öffentliche Unternehmen diskutabel. Öffentliche Verwaltungen hingegen sind nicht vom Markt abhängig.

International Standards on Auditing (ISA)

Die International Standards on Auditing werden vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) verlautbart. Das IAASB ist ein unabhängiges Standardsetzer unter dem internationalen Wirtschaftsprüferverband (International Federation of Accountants – IFAC). Ziel des IAASB ist es, insbesondere die Vereinheitlichung von Prüfungsstandards weltweit und das öffentliche Vertrauen in den Berufsstand zu stärken sowie dem öffentlichen Interesse zu dienen.

Die ISA sind bereit seit der Umsetzung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auch im HGB verankert. Nach § 317 Absatz 5 HGB hat der Abschlussprüfer die ISA anzuwenden, sobald die EU die ISA annimmt („adoption“). Dies ist

allerdings noch nicht erfolgt, eine Annahme durch die EU gilt allerdings als sehr wahrscheinlich. Denn schon jetzt weist das Institut der Wirtschaftsprüfer auf die Konvergenz der Prüfungsstandards (IDW PS) sowie der Prüfungshinweise des Instituts der Wirtschaftsprüfer mit den ISA hin.

Vor allem der Prüfungsstandard ISA 200 beinhaltet Grundsätze und übergreifende Anforderungen an eine Prüfung und ihm wird daher der Charakter eines Rahmenstandards beigemessen. Die Regelungen von ISA 200 haben Auswirkungen auf die gesamte Ausrichtung der Abschlussprüfung. Dieser Standard fokussiert auf

»Wenn die Europäische Union EPSAS für die Rechnungslegung plant, so werden mit einer zeitlichen Verzögerung vereinheitlichende Prüfungsstandards für öffentlicher Abschlüsse als Teil des ‚enforcements‘ diskutiert werden müssen.«

einen risikoorientierten Prüfungsansatz sowie auf das Konzept der Wesentlichkeit, um die Prüfungsqualität zu verbessern. Zentral ist die ‚kritische Grundhaltung‘ (professional skepticism) als Verhaltensanforderung an den Berufsstand der Abschlussprüfer, insbesondere in Bezug auf Zeitwertangaben, auf Wertminderungen von Vermögensgegenständen, auf Rückstellungen sowie die Abschätzung künftiger Cashflows.

Das Wesentlichkeitsprinzip wird nach ISA 200.6 insoweit konkretisiert, als das falsche und/oder fehlende Informationen grundsätzlich dann als *wesentlich* (Hervorhebung R.G.) zu erachten sind, wenn *vernünftigerweise (reasonable assurance) zu erwarten* (Hervorhebung R.G.) ist, dass sie einzeln oder in der Summe die *wirtschaftlichen Entscheidungen von Nutzern beeinflussen* (Hervorhebung R.G.). ISA 200 orientiert sich also nach anglo-amerikanischer Auffassung an der Entscheidungsnützlichkeit. Beide ISA 200 zugrunde liegende Basisprinzipien, nämlich das Wesentlichkeitsprinzip einerseits und

der risiko-orientierter Prüfungsansatz andererseits sind mit hohem Ermessensspielraum bei der Prüfung behaftet. ISA-basierte Prüfungsansätze vergrößern damit die Erwartungslücke.

Für die Rechnungshöfe haben die ISA noch keine Relevanz. Wenn aber die Europäische Union EPSAS für die Rechnungslegung plant, so werden mit einer zeitlichen Verzögerung vereinheitlichende Prüfungsstandards für öffentlicher Abschlüsse als Teil des ‚enforcements‘ diskutiert werden müssen. Dies wäre dann sogar folgerichtig. Wenn die EPSAS schließlich auf Basis anglo-amerikanischer Vorstellungen

über Rechnungslegung entwickelt werden, so ist lässt sich nur vermuten, dass sich supranationale Prüfungsstandards ebenso an internationale Standards orientieren werden. Damit werden ISA langfristig auch für die Rechnungshöfe von Relevanz werden. Nach derzeitiger Ausrichtung der ISA oder ISA-basierter Prüfungsstandards würde dies auch für öffentliche Abschlüsse die Erwartungslücke verstärken.

Ansatzpunkte für die Prüfung öffentlicher Abschlüsse

Die Prüfung auf eine wirtschaftliche Aufgabenerfüllung öffentlicher Verwaltungen erfolgt durch die bilanzkritische Analyse der publizierten Informationen. Vor dem Hintergrund der Rechenschaftsfunktion öffentlicher Abschlüsse und der intergenerativen Gerechtigkeit liegen die klassischen Prüfungsschwerpunkte in der Entwicklung der Nettoposition (Reinvermögen) begründet und damit im Ergebnis

¹¹ Vgl. Poller et al. 2015.

des wirtschaftlichen Handelns öffentlicher Verwaltungen. Nach dem Nominalkapitalerhaltungskonzept gilt das Kapital als erhalten, wenn sich die Nettosition nicht verringert hat. Um die Abhängigkeit öffentlicher Verwaltungen vom kreditgewährenden Sektor offen zu legen, kann die Nettosition in die Ermittlung des Verschuldungsgrades (Fremdkapital/Nettosition) einfließen.

Liquiditätsbezogene Aussagen lassen sich mittels Kapitalflussrechnungen analog DRS 21 ableiten. Dabei ist insbesondere der Cashflow aus Investitionstätigkeit von Bedeutung. Auszahlungen für Nettoinvestitionen dürfen über Kredite finanziert werden, da neben der Zinslastverschiebung auch Nutzenpotentiale auf

Erfolge im Anhang (§ 285 Nr. 31 HGB) ist dafür kein adäquates Substitut, zumal diese Angaben nur dann gemacht werden müssen, wenn sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Diese bedauerliche Neuerung, welche auch klare Abgrenzungen der gewöhnlichen von der außergewöhnlichen Erfolgen nicht mehr in der Ergebnisrechnung zum Ausdruck bringt, sollte für öffentliche Abschlüsse nicht übernommen werden. Vielmehr sollte bereits aus der Ergebnisrechnung deutlich werden, welche Erfolge zukünftig gerade nicht mehr erwartet werden können.

Ausblick

Die Rechnungshöfe sind als „Anwalt der Steuerzahler“ für die Reduzierung der Er-

Literatur

Gerhards, R. (2013): International Public Sector Accounting Standards - Eine Perspektive auch in Deutschland? In: DÖV, Heft 2/2013, S. 70-74.

Gerhards, R. (2014a): IFRS, IPSAS, EPSAS - Was folgt als nächstes? In: Verwaltung & Management, Heft 1 2014, S. 52-56.

Gerhards, R. (2014b): Einführung EU-weiter Rechnungslegungsstandards durch EPSAS? In: Zeitschrift für Gesetzgebung, Heft 4/2014, S. 341-352.

Gerhards, R. (2016): EPSAS: Die Europäische Kommission beschleunigt das Tempo. In: Verwaltung & Management, Heft 4, 2016, S. 217-221.

Poller, Wigger, Lorson, Haustein (2015): Kommunale Nachhaltigkeitsberichterstattung: Was interessiert Bürger als Hauptadressaten? In: Zögl, Heft 4/2015, S. 301-334.

»Die Aufgabe der Rechnungshöfe, die Erwartungslücke zwischen öffentlichem Abschluss und Erwartungen der Adressaten zu verringern, wird künftig schwerer zu erfüllen sein.«

zukünftige Generationen verschoben werden. Um den Ersatzinvestitionsbedarf abschätzen zu können, bietet sich eine Analyse der Altersstruktur des Sachanlagevermögens an. Weitere Ansatzpunkte für die Analyse öffentlicher Jahresabschlüsse sind insbesondere bei jenen Bilanzpositionen zu suchen, deren Wertansätze naturgemäß unsicher sind. Die Prüfung der Berechnung von Rückstellungen, vor allem von Pensionsrückstellungen, ist dabei von zentraler Bedeutung.

Ein Weglassen außerordentlicher Erfolge, wie es seit Inkrafttreten des Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRuG) der Fall ist, sollte für öffentliche Jahresabschlüsse nicht übernommen werden. Die bei einigen Geschäftsmodellen in der Tat schwierige Abgrenzung der gewöhnlichen Erfolge von den außerordentlichen Erfolgen hat den Gesetzgeber letztlich dazu verleiten lassen, in der Gewinn- und Verlustrechnung ganz darauf zu verzichten. Die Hervorhebung außergewöhnlicher

wartungslücke verantwortlich. Aufgrund des zentralen Rechnungszwecks öffentlicher Abschlüsse ist ein streng objektives Bild über das Wirtschaften mit Zwangsabgaben zu fordern und bilanzanalytisch zu fundieren. Die derzeitigen Bestrebungen, Rechnungslegung und Rechnungsprüfung auch von öffentlichen Abschlüssen europaweit zu harmonisieren und dabei anglo-amerikanische Rechnungslegungsprinzipien als Leitmotiv zu wählen, sind vor dem Hintergrund eines völlig anderen Rechnungszwecks abzulehnen.

Die Aufgabe der Rechnungshöfe, die Erwartungslücke zwischen öffentlichem Abschluss und Erwartungen der Adressaten zu verringern, wird künftig schwerer zu erfüllen sein.