

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

An die für Kommunales zuständigen Ministerien:

- An die Innenminister der Länder bzw.
- für NRW an die Heimatministerin

cc: Geschäftsstelle der Innenministerkonferenz  
[mail-imk@bundesrat.de](mailto:mail-imk@bundesrat.de)

An die Landtage

Düsseldorf, 26. Juni 2020

523/617

## **Heterogene Bilanzierungsregeln der öffentlichen Hand und Aussagekraft des Bestätigungsvermerks**

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Corona-Pandemie stellt uns alle vor neue Herausforderungen. Die Regierung hat viel geleistet und schnell Maßnahmen zur Bewältigung der Krise ergriffen. Angesichts des historischen Hochs an Staatsausgaben ist es gerade jetzt wichtiger denn je, Systeme zu schaffen, die Nachhaltigkeit und fiskale Resilienz fördern, und die bislang erreichten Fortschritte bei der Umstellung des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens auf die Doppik nicht aufzugeben. Bürger und andere Stakeholder haben ein Interesse zu erfahren, wie Steuergelder verwendet und welche latenten Verpflichtungen eingegangen wurden, welche Risiken bestehen und welchen Einfluss die Maßnahmen künftig auf die Erfüllung öffentlicher Aufgaben hat. Diese Aufgabe soll und kann der doppische Jahresabschluss als Instrument der Rechenschaftslegung erfüllen.

Leider ist aber auch zu beobachten, dass der Trend zur Zersplitterung der öffentlichen Rechnungslegung deutlich zunimmt und sämtliche Organisationsformen im öffentlichen Sektor betrifft. Im Bereich der kommunalen Doppik war er bislang am deutlichsten zu beobachten; mittlerweile werden aber auch vermehrt Sonderregelungen für Eigenbetriebe geschaffen, die ihren Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB für große Kapitalgesellschaften i.V.m. der Eigenbetriebsverordnung des jeweiligen Bundeslandes aufstellen.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

**Seite 2/5** zum IDW Schreiben vom 26.06.2020 an die zuständigen Ministerien und Landtage

### *Landesspezifische Sonderregelungen zur Auslagerung von Verpflichtungen*

Mit Sorge beobachtet das IDW, dass einzelne Bundesländer – wie bspw. vor Kurzem das Saarland und Thüringen – gesetzliche Passivierungsverbote für Pensionsverpflichtungen einführen, sofern ein kommunaler Versorgungsverband eingeschaltet wird. Solche Passivierungsverbote

- führen zu einem unvollständigen Schuldenausweis,
- widersprechen den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) und
- verringern damit die Aussagekraft der Rechnungslegung.

Ziel der Abschlussprüfung ist es, die Verlässlichkeit der Finanzinformationen sicherzustellen und dadurch das Vertrauen in den Abschluss als Instrument der Rechenschaftslegung zu gewährleisten. Die Aussagekraft des Prüfungsergebnisses bzw. dessen Nutzen für die Adressaten, die eine Vielzahl an Akteuren umfassen, hängt damit auch von der Qualität der Rechnungslegungsvorschriften ab. Hält sich die bilanzierende Einheit an das einschlägige Regelwerk, hat dies ein uneingeschränktes Prüfungsurteil zur Folge. Damit kommt jedoch nicht zum Ausdruck, dass das Regelwerk selbst der Informationsfunktion der Rechnungslegung ggf. nicht ausreichend nachkommt und der Jahresabschluss der Kommune oder des Eigenbetriebs unvollständig oder gar irreführend ist.

Wir empfehlen deshalb den Abschlussprüfern in solchen Fällen, künftig zusätzliche Transparenz im Bestätigungsvermerk herzustellen. Daher erachten wir es als sachgerecht, im Vermerk einen besonderen Hinweis zu den angewandten Rechnungslegungsvorschriften aufzunehmen. Ein solcher Hinweis könnte zum Beispiel wie folgt gestaltet werden:

#### *Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt: Angewandte Rechnungslegungsvorschriften*

Die Rechnungslegungsvorschriften verlangen zwar, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde vermittelt. Die Vermittlung eines zutreffenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde erfolgt im Jahresabschluss jedoch nur, soweit die landesrechtlichen Vorschriften keine spezifischen Abweichungen – vor allem hinsichtlich der GoB – erfordern oder zulassen. Die kommunale Doppik im Bundesland ... enthält ein gesetzliches

**Seite 3/5** zum IDW Schreiben vom 26.06.2020 an die zuständigen Ministerien und Landtage

Passivierungsverbot für Pensionsverpflichtungen gegenüber Beamten. Insoweit werden – entgegen dem ansonsten geltenden Vollständigkeitsgebot – nicht alle Verpflichtungen der Gemeinde im vorliegenden Jahresabschluss abgebildet. Unter Berücksichtigung solcher Verpflichtungen ergäbe sich ein wesentlich anderes Bild der wirtschaftlichen Lage, insbesondere wäre das Eigenkapital deutlich geringer.

Wir weisen ferner darauf hin, dass bei den einschlägigen landesrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften eine mit § 264 Abs. 2 Satz 2 HGB vergleichbare Vorschrift fehlt, sodass die landesrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften nicht die Definition der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung (GoA) sowie der International Standards on Auditing (ISA) von Rechnungslegungsvorschriften zur sachgerechten Gesamtdarstellung erfüllen. Dies bedeutet, dass diese Rechnungslegungsvorschriften nicht die Definition der GoA von Rechnungslegungsvorschriften zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage erfüllen.

Um solche oder ähnliche Hinweise im Bestätigungsvermerk zu vermeiden, appellieren wir an alle an der Rechtssetzung Beteiligten, entsprechende Sonderregelungen abzuschaffen bzw. von vornherein zu vermeiden.

#### *Unbeabsichtigte Besonderheiten – Art des Regelwerks*

Es ist zu vermuten, dass mit der kommunalen Doppik grundsätzlich Regelwerke zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage geschaffen werden sollten. Dafür bedarf es jedoch, dass die Rechnungslegungsgrundsätze entweder

- (a) (zumindest) explizit oder implizit über die konkreten Bestimmungen der Rechnungslegungsgrundsätze hinausgehende Angaben im Abschluss fordern, wenn sonst keine sachgerechte Gesamtdarstellung durch den Abschluss erreicht wird, oder
- (b) explizit in äußerst seltenen Fällen eine Abweichung von diesen Grundsätzen fordern, wenn sonst keine sachgerechte Gesamtdarstellung durch den Abschluss erreicht wird.

Solche Regelungen finden sich in Nordrhein-Westfalen, Schleswig-Holstein und Bayern (§ 45 Abs. 2 Nr. 1 KommHVO NRW, § 51 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO-Doppik SH, § 80 Abs. 7 S. 2 KommHVO-Doppik BY). Nur in solchen Fällen sehen die

**Seite 4/5** zum IDW Schreiben vom 26.06.2020 an die zuständigen Ministerien und Landtage

GoA auch im Prüfungsurteil eine Aussage vor, ob der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune vermittelt.

In den anderen Fällen – und somit in der Mehrheit der Bundesländer – kann sich das Prüfungsurteil lediglich auf die Einhaltung der für die Kommune geltenden gesetzlichen Vorschriften erstrecken.

Die Problematik ließe sich leicht lösen, wenn bei den Kommunen derselbe Ansatz wie bei den Eigenbetrieben verfolgt würde. Das Eigenbetriebsrecht verweist regelmäßig auf die Geltung der Vorschriften für große Kapitalgesellschaften im Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs, soweit sich aus den Landesvorschriften nichts anderes ergibt. Mit dieser Formulierung wäre indirekt auch § 264 Abs. 2 HGB („Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.“) einschlägig, sodass es sich bei dem Regelwerk um Rechnungslegungsgrundsätze zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage handeln würde.

#### *Veraltete Rechnungslegungsgrundsätze im öffentlichen Sektor*

Eigenständige Rechnungslegungsgrundsätze auf kommunaler Ebene wurden mit dem Ziel geschaffen, den rechtsform- oder branchenbezogenen Besonderheiten Rechnung zu tragen. Mittlerweile gibt es jedoch zahlreiche Sonderregelungen, ohne dass dies aufgrund von Besonderheiten des öffentlichen Sektors notwendig wäre, weil die kommunale Doppik faktisch von der Fortentwicklung der allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätze abgekoppelt ist. Selbst an umfassenden Bilanzreformen wie durch das BilMoG im Jahre 2009 und das BilRuG im Jahre 2015 hat die kommunale Doppik nicht teilgenommen.

Das Abbild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss ist zwar immer ein gesellschaftlicher/politischer Konsens, der durch die Rechnungslegungsvorschriften definiert wird. In diesem Fall baut die jeweils landesspezifische Definition indes – ohne Not – auf veralteten Regeln auf.

Zudem driften die Rechnungslegungsgrundsätze zwischen Kommunen und öffentlichen Unternehmen, die aufgrund von Verweisungen auf das HGB stärker an Rechnungslegungsmodernisierungen teilhaben, immer weiter auseinander. So fehlt es auch an einer einheitlichen Grundlage für die Konsolidierung im Gesamtabschluss, was zu erheblichem Mehraufwand führt.

**Seite 5/5** zum IDW Schreiben vom 26.06.2020 an die zuständigen Ministerien und Landtage

Es wäre also erforderlich, dass die Landesgesetzgeber jeweils den Anpassungsbedarf der Landesvorschriften prüfen. Mit dem o.g. Ansatz – Geltung der Vorschriften für große Kapitalgesellschaften im Dritten Buch des Handelsgesetzbuchs, soweit sich aus den Landesvorschriften nichts anderes ergibt – würde sich eine solche Überprüfung erübrigen.

Für einen Austausch stehen wir gerne zur Verfügung und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Melanie Sack

Dr. Viola Eulner, WP StB  
Fachreferentin