

**International Public Sector
Accounting Standards Board**

Konsultationspapier
November 2009

Stellungnahmen erbeten bis zum 30. April 2010

**Berichterstattung über die langfristige
Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen**

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Copyright © November 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Permission is granted to make copies of this work to achieve maximum exposure and feedback.
International Federation of Accountants (IFAC), 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA
Tel. +1 (212) 286-9344, Fax +1 (212) 286-9570, www.ifac.org

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About Ernst & Young

Ernst & Young is a leader in assurance, tax, transaction and advisory services. Its team comprises some 7,100 people united by shared values and an unwavering commitment to quality. Joining forces with the 144,000-strong international Ernst & Young organization, it serves its clients all over the world. Ernst & Young makes a difference by helping its people, its clients and its wider communities achieve their potential.

For more information, please visit

www.de.ey.com

Ernst & Young refers to all German member firms of Ernst & Young Global Limited (EYG), a UK private company limited by guarantee. Each EYG member firm is a separate legal entity and has no liability for another such entity's acts or omissions. All EYG member firms around the world are also collectively referred to as the international Ernst & Young organization.

© 2010
Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved

Kontakt

Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Thomas Müller-Marqués Berger
Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart

Telefon +49 711 9881 15844
Telefax +49 181 3943 15844
Mobil +49 160 939 15844
thomas.mueller-marques.berger@de.ey.com

AUFFORDERUNG ZUR STELLUNGNAHME

Der International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), ein unabhängiges Standardisierungsgremium innerhalb der International Federation of Accountants (IFAC), genehmigte dieses Konsultationspapier, „Berichterstattung über die langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen“ zur Veröffentlichung im November 2009. Stellungnahmen werden bis zum **30. April 2010** erbeten.

Kommentare können **elektronisch** über die IFAC-Website (www.ifac.org) übermittelt werden. Bitte verwenden Sie hierzu den Link „Submit a Comment“ auf der Seite der Exposure Drafts und Consultation Papers. Bitte beachten Sie, dass Sie sich als Erstnutzer zuvor registrieren lassen müssen, um diese neue Funktion zu nutzen. Sämtliche Stellungnahmen werden als öffentlich angesehen und auf der IFAC-Website veröffentlicht.

Obwohl das IFAC eine elektronische Übermittlung von Stellungnahmen bevorzugt, können diese auch weiterhin per E-Mail an edcomments@ifac.org und stepheniefox@ifac.org übersandt werden. Ferner können Stellungnahmen z. Hd. des IPASB Technical Director auch per Fax unter +1 (416) 204-3412 oder per Post an folgende Anschrift gerichtet werden:

Technical Director
International Public Sector Accounting Standards Board
International Federation of Accountants
277 Wellington Street, 4th Floor
Toronto, Ontario M5V 3H2 CANADA

Kopien dieses Konsultationspapiers stehen zum gebührenfreien Download auf der IFAC-Website <http://www.ifac.org> bereit.

VORWORT

Bei seinen Beratungen über Zeitpunkt und Umfang der Erfassung von Schulden im Rahmen von Sozialleistungen ist der International Public Sector Accounting Standards Board („IPSASB“) zu der Schlussfolgerung gelangt, dass traditionelle allgemeine Abschlüsse (general purpose financial statements, „GPFs“) nicht alle Bedürfnisse der Adressaten im Hinblick auf die Beurteilung der zukünftigen Realisierbarkeit von Programmen über Sozialleistungen zufrieden stellen können. Zu diesem Schluss kam der IPSASB unabhängig (a) vom Ansatz, der zu dem Zeitpunkt gewählt wird, zu dem eine aktuelle Verpflichtung aus verschiedenen Arten von Sozialleistungen entsteht, (b) vom Umfang dieser gegenwärtigen Verpflichtungen, und (c) von den hieraus resultierenden Schulden. Der IPSASB kam zu dem Ergebnis, dass die Angaben in allgemeinen Abschlüssen durch Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit dieser Programme, einschließlich ihrer Finanzierung, ergänzt werden müssen. Mit der Veröffentlichung dieses Konsultationspapiers geht die erste Phase des daraus resultierenden Projekts über Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen zu Ende.

Der IPSASB ist ferner dabei, ein Rahmenkonzept für den öffentlichen Sektor auszuarbeiten. Hierzu hat der Board im September 2008 ein Konsultationspapier herausgegeben, das sich sowohl mit den Zielen als auch dem Umfang der finanziellen Berichterstattung sowie den qualitativen Merkmalen der finanziellen Berichterstattung und der Rechnung legenden Einheit beschäftigt. 2010 sollen weitere Konsultationspapiere zu Fragen der Elemente und der Beurteilung veröffentlicht werden. Viele der im „Conceptual Framework“-Projekt behandelten Sachverhalte sind auch für das Projekt der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen von Bedeutung. Letzteres Projekt stützt sich deshalb auf die dort erlangten Erkenntnisse.

Angaben über die erwarteten langfristigen Auswirkungen von staatlichen Programmen sind in einer Reihe von Ländern nunmehr regelmäßiger Bestandteil der finanziellen Berichterstattung der öffentlichen Hand. In den meisten Fällen hat sich diese Entwicklung erst in jüngster Zeit abgezeichnet. Der IPSASB weist darauf hin, dass die Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in der Regel von Berufsgruppen wie Wirtschaftswissenschaftlern, Statistikern sowie Haushalts- und Politikexperten vorgenommen wurden. In diesem Konsultationspapier wird vorgeschlagen, dass solche Prognosen in die Erstellung der allgemeinen Finanzberichte (GPFs) einbezogen werden sollten. Aus diesem Grund bittet der IPSASB im Hinblick auf diesen Vorschlag insbesondere um Stellungnahmen aus diesen Berufsgruppen.

EXECUTIVE SUMMARY

Die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen ist die Fähigkeit der öffentlichen Hand, sowohl in der Gegenwart auch als auch in der Zukunft ihre Aufgaben zu erfüllen sowie ihren finanziellen Verpflichtungen nachzukommen. Viele Regierungen sind durch verschiedene demografische und technische Faktoren unter Druck geraten. Mit der globalen Finanzkrise hat sich dieser Druck in vielen Fällen wesentlich verschärft. Die Folge sind höhere Zinslasten infolge der langfristigen finanziellen Auswirkungen staatlicher Interventionspolitik. Doch auch ohne den zusätzlichen Druck aus der Finanzkrise sind Angaben über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen unverzichtbar.

In jüngster Zeit haben einige Gebietskörperschaften separate Berichte mit Angaben über die erwarteten langfristigen Auswirkungen von staatlichen Programmen zu einem Bestandteil der finanziellen Berichterstattung der öffentlichen Hand gemacht. Stellt die öffentliche Hand Angaben über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen dar, kann das sowohl den Wert der in den allgemeinen Abschlüssen (GPFSS) dargestellten Informationen als auch denjenigen der zusätzlichen Angaben in den allgemeinen Finanzberichten (GPFRs) erhöhen. Der IPSASB ist deshalb zu dem Ergebnis gekommen, dass die Darstellung von Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen erforderlich ist, um den Zielen der finanziellen Berichterstattung in Hinblick auf Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung gerecht zu werden.

Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen können auf verschiedene Art und Weise wie beispielsweise auf Grundlage des Prinzips der Periodenabgrenzung oder nach dem Zahlungsprinzip in GPFRs dargestellt werden. Langfristig geht der IPSASB davon aus, dass zusätzliche Berichtsbestandteile in GPFRs, die detaillierte Prognosen über künftige Einnahmen und Ausgaben der öffentlichen Hand enthalten, den Interessen der Berichtsadressaten am besten dienen. Bei vielen Gebietskörperschaften würde die Entwicklung solcher Berichtsbestandteile einige Zeit in Anspruch nehmen. Deshalb ist für eine Übergangszeit die Erörterung von Sachverhalten und Indikatoren der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen als Teil der verbalen Berichterstattung ein realistischerer Ansatz. Obwohl dieses Konsultationspapier sich in erster Linie mit der Berichterstattung auf nationaler Regierungsebene beschäftigt, ist der IPSASB der Auffassung, dass die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen in einfacherer Form auch in den konsolidierten Abschlüssen nachgeordneter staatlicher Ebenen angemessen ist.

Die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen erfordert komplexe Analysen und Annahmen, für die oftmals der Sachverstand verschiedener Berufsgruppen wie Wirtschaftswissenschaftler und Statistiker in Anspruch genommen wird. Aus diesem Grund verzichtet der IPSASB auf eine Empfehlung spezifischer Indikatoren oder methodischer Vorgehensweisen. Allerdings müssen Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen nach Meinung des IPSASB die qualitativen Merkmale der finanziellen Berichterstattung erfüllen: Relevanz, glaubwürdige Darstellung, Zeitnähe, Verständlichkeit, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit. Es ist ferner von besonderer Bedeutung, die Grundlage

der Erstellung und die wesentlichen Grundsätze und Methoden, die den Prognosen der Mittelzu- und -abflüsse zugrunde liegen, anzugeben. Hierzu zählen wahrscheinlich insbesondere

- (a) die wichtigsten demografischen und ökonomischen Annahmen,
- (b) die Sensitivität dieser wesentlichen Annahmen gegenüber Änderungen, und
- (c) der Umfang, in dem der Ansatz zur Modellierung von Prognosen für altersbezogene und für nicht altersbezogene Programme Abweichungen aufweist.

Viele der im Rahmen von Berichten zur Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen verwendeten Indikatoren wie Gesamtnettovermögen, Nettofinanzvermögen und Haushaltsdefizit sind Messgrößen, die aus der Finanzstatistik abgeleitet werden. Die Berichtsgrenzen für die Berichterstattung zur Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen werden aus diesem Grund oftmals auf der Grundlage von Finanzstatistik oder Haushaltsgrundsätzen ermittelt, und nicht auf der Basis des bei konsolidierten Abschlüssen angewandten Control-Konzepts. Dies bedeutet, dass in Bezug auf die Unterschiede zwischen den zahlreichen Berichtsgrenzen präzise Erläuterungen zusammen mit den angemessenen Quantifizierungen zur Verfügung gestellt werden müssen. In den sonstigen Angaben sollten enthalten sein: (a) die Zeithorizonte der Prognosen sowie die Gründe für die Wahl dieser Zeithorizonte, (b) die Häufigkeit der Berichterstattung, (c) die Abzinsungssätze und ihre logische Grundlage und (d) die Maßnahmen, die zugunsten angemessenerer Annahmen ergriffen wurden.

Der IPSASB ist der Meinung, dass Prognosen auf der Basis der aktuellen Politik für die Berichtsadressaten am relevantesten und verständlichsten sind. Aus diesem Grund sollten sämtliche Annahmen, die in Hinblick auf Änderungen der aktuellen Politik getroffen wurden, dargestellt werden, und zwar zusammen mit einer Sensitivitätsanalyse, in der aufgezeigt wird, wie sich wesentliche Änderungen der Annahmen auf die Prognosen auswirken. Bei ihrer Wahl, welche Informationen offen gelegt werden, sollten sich die Rechnung legenden Einheiten das Ziel setzen, den Umfang ihrer finanzpolitischen Herausforderungen darzustellen. Angaben über die finanziellen Herausforderungen sind erforderlich, um die Ziele der Berichterstattung in Bezug auf die Rechenschaftslegung für die finanziellen Berichterstattung zu erfüllen.

AUFFORDERUNG ZUR STELLUNGNAHME

Der IPSASB begrüßt Stellungnahmen, unabhängig davon, ob Sie den in diesem Konsultationspapier enthaltenen „vorläufigen Einschätzungen“ zustimmen oder nicht. Stellungnahmen sind dann am hilfreichsten, wenn Sie Angaben zu den Gründen einer Zustimmung oder Ablehnung enthalten.

VORLÄUFIGE EINSCHÄTZUNGEN

1. Die Darstellung von Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen ist erforderlich, um den Zielen der finanziellen Berichterstattung (Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung) entsprechend den Vorschlägen des vom IPSASB im September 2008 veröffentlichten Konsultationspapiers „Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities“ (Abschnitt 2) gerecht zu werden.
2. IPSASB-Leitlinien [Anmerkung: Der IPSASB geht davon aus, dass derzeit kein Standard zur Berichterstattung zur langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen veröffentlicht werden soll] sollten Empfehlungen enthalten, dass Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs in folgender Form dargestellt werden:
 - durch zusätzliche Berichtsbestandteile, die Einzelheiten der Prognosen enthalten, oder
 - mithilfe zusammengefasster Prognosen in der verbalen Berichterstattung (Abschnitt 3).
3. IPSASB-Leitlinien sollten auf dem Konzept der Rechnung legenden Einheit basieren und Empfehlungen für die konsolidierten Berichte aller öffentlichen Ebenen enthalten (Abschnitt 4).
4. IPSASB-Leitlinien sollten Empfehlungen enthalten, dass Indikatoren für die langfristige Tragfähigkeit auf folgender Basis auszuwählen sind: (a) ihrer Relevanz für die öffentliche Einheit, (b) inwieweit sie die qualitativen Merkmale einer finanziellen Berichterstattung erfüllen, und (c) ihrer Eignung zur Abbildung der finanzpolitischen Herausforderungen, vor denen die Rechnung legenden Einheit steht. Ferner sollten sie die Empfehlung enthalten, dass Vergleichsinformationen zur Verfügung gestellt werden und dass gegebenenfalls die Gründe für nicht mehr dargestellte Indikatoren offengelegt werden (Abschnitt 5).
5. IPSASB-Leitlinien zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen sollten die Empfehlung enthalten, dass öffentlichen Einheiten Angaben zu folgenden Sachverhalten machen:
 - Jede Abweichung von dem Grundsatz, nachdem die Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf der aktuellen Politik basieren,
 - die Basis, auf der die Prognosen von Mittelzuflüssen aus Steuern oder anderen wesentlichen Einnahmequellen beruhen,
 - sämtliche sonstige wesentliche Annahmen, welche die Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen stützen, und

- Einzelheiten der wichtigsten gesetzgeberischen und regulativen Aspekte sowie das zugrunde liegende makro-ökonomische und finanzpolitische Rahmenkonzept (Abschnitt 6).
6. IPSASB-Leitlinien zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs sollten die Empfehlung enthalten, dass öffentliche Einheiten Angaben zu folgenden Sachverhalten machen:
- Dem jeweiligen Zeithorizont für die in den GPFRs dargestellten oder erläuterten Tragfähigkeitsprognosen für die öffentlichen Finanzen sowie die Gründe von Änderungen der Zeithorizonte und jedwede veröffentlichte Pläne zu ihrer Änderung.
 - Abzinsungssätze, zusammen mit den Gründen ihrer Auswahl,
 - Ergebnisse von wesentlichen Sensitivitätsanalysen, und
 - ergriffene Maßnahmen zur Sicherstellung der Verlässlichkeit der Prognosen (Abschnitt 7).
7. Die IPSASB-Leitlinien zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen in GPFRs sollten Empfehlungen enthalten, dass (a) die zugrunde liegenden Prognosen innerhalb von fünf Jahren ab dem Berichtstichtag erstellt sein oder aktualisiert werden sollten, und dass (b) der Stichtag der Erstellung oder Aktualisierung anzugeben ist (Abschnitt 7).

Inhaltsverzeichnis

1	EINFÜHRUNG IN DIE LANGFRISTIGE TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN.....	9
1.1	Globale Herausforderungen für die öffentliche Hand.....	9
1.2	Definition der langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen	10
1.3	Die Berichterstattung über die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf nationaler Ebene..	13
2.	RELEVANZ VON ANGABEN ÜBER DIE LANGFRISTIGE TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN FÜR ALLGEMEINE FINANZBERICHTE (GPFs)	16
2.1	Vorbemerkung	16
2.2	Angaben in allgemeinen Abschlüssen (GPFs).....	17
2.3	Angaben in allgemeinen Finanzberichten (GPFs)	18
2.4	Bereiche, in denen die derzeit in allgemeinen Finanzberichten (GPFs) enthaltenen Angaben verbessert werden können	19
2.5	Wie Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen die gegenwärtig in allgemeinen Abschlüssen (GPFs) dargestellten Angaben verbessern können	21
3.	WIE KANN DIE ÖFFENTLICHE HAND ANGABEN IM RAHMEN VON BERICHTEN ZUR TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN DARSTELLEN?	23
3.1	Vorbemerkung	23
3.2	Konzeptionelle Analyse potenzieller Berichtsmodelle	27
4.	DIE RECHNUNGLEGENDE EINHEIT UND DIE BERICHTERSTATTUNG ÜBER DIE LANGFRISTIGE TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN	29
4.1	Vorbemerkung	29
4.2	Fragen der Berichtsgrenzen.....	29
4.3	Die Berichterstattung über die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf nachgeordneter Ebene.....	32
4.4	Konsolidierte Finanzberichte oder Einzelfinanzberichte?	34
5	WELCHE INDIKATOREN DER LANGFRISTIGEN TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN SOLLTEN DARGESTELLT WERDEN?	35
5.1	Vorbemerkung	35
5.2	Gegenwärtig verwendete Indikatoren	35
5.3	Relevanz der verschiedenen Arten von Indikatoren	36

5.4	Relevanz qualitativer Merkmale der finanziellen Berichterstattung	37
6	Grundlagen der Erstellung: wesentliche Grundsätze	40
6.1	Vorbemerkung	40
6.2	Aktuelle vs. zukünftige Politik.....	40
6.3	Mittelzuflüsse.....	41
6.4	Demografische und wirtschaftliche Annahmen.....	42
6.5	Alters- und nicht altersbezogene Programme	45
6.6	Auswirkungen von gesetzlichen Vorschriften und politischen Rahmenkonzepten	45
7	SPEZIFISCHE METHODIKFRAGEN	50
7.1	Vorbemerkung	50
7.2	Zeithorizonte für Prognosen und ihre Grundlagen	50
7.3	Abzinsungssätze	51
7.4	Sensitivitätsanalyse	52
7.5	Verlässlichkeit von Prognosen	53
7.6	Häufigkeit der Berichterstattung	56

1 EINFÜHRUNG IN DIE LANGFRISTIGE TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN

1.1 Globale Herausforderungen für die öffentliche Hand

1.1.1 Regierungen und andere öffentlichen Einheiten stehen, ungeachtet der jeweiligen wirtschaftlichen Entwicklungsstufe in ihren Gebietskörperschaften, vor permanenten finanzpolitischen Herausforderungen. Zu diesen Herausforderungen zählen die Aufrechterhaltung oder auch Erhöhung und Verbesserung der Quantität und Qualität der Güter und Dienstleistungen für die Bürger, die Erfüllung von Ansprüchen aus staatlichen Renten- und anderen Sozialtransferprogrammen sowie der Schuldendienst innerhalb akzeptabler Besteuerungsniveaus.

1.1.2 Viele Regierungen sind durch eine Anzahl verschiedener Faktoren finanzpolitisch unter Druck geraten. Zu diesen Faktoren gehören (a) demografische Veränderungen, (b) technologischer Fortschritt, der zur weiteren Leistungsnachfrage durch die Bürger führt, und (c) der im Vergleich zur allgemeinen Inflation raschere Anstieg der Kosten in bestimmten Bereichen, insbesondere im Gesundheitswesen. In vielen Industriestaaten lag der Schwerpunkt in erster Linie auf einer alternden Gesellschaft, was zu höheren Ausgaben im Gesundheitswesen und bei den Altersrenten führt. Dagegen geraten die Schwellenländer wahrscheinlich eher durch das jüngere demografische Profil unter Druck, weil damit höhere Bildungsausgaben und eine andere Form von Gesundheitsausgaben wie beispielsweise für die frühkindliche Versorgung verbunden sind.

1.1.3 Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) hat vor kurzem ein Projekt über Fiscal Futures¹ initiiert, in dem weitere Herausforderungen für die öffentlichen Finanzen dargelegt werden. Dazu gehören:

- Die mit dem Klimawandel und anderen Naturkatastrophen verbundenen Risiken sowie ihre Auswirkungen auf das künftige Wirtschaftswachstum, und
- die Notwendigkeit, die veraltete Infrastruktur zu erneuern.

1.1.4 Mit der weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrise hat sich dieser Druck auf die öffentlichen Finanzen bei vielen Gebietskörperschaften beträchtlich erhöht. Die Bürger hinterfragen die langfristigen finanziellen Auswirkungen staatlicher Interventionspolitik. Zu diesen Eingriffen der öffentlichen Hand zählen (a) Kreditbürgschaften, Absicherung von Bankguthaben und der Ankauf von wertgeminderten finanziellen Vermögenswerten, und (b) die ausgedehnten finanzpolitischen Stimulierungsmaßnahmen der öffentlichen Hand sowie Li-

¹ OECD-Projekt "Fiscal Futures, Institutional Budget Reforms and their Effects", initiiert Anfang 2009.

quiditätsmaßnahmen wie die quantitative Lockerung der Geldmarktpolitik durch Zentralbanken.

1.1.5 All diese Faktoren haben das Bewusstsein für die Bedeutung der Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen erhöht, weil hierdurch die Anspruchsgruppen in die Lage versetzt werden, der öffentlichen Hand Rechenschaft und wesentliche Entscheidungen abzuverlangen. Das Interesse der Abschlussadressaten wird hierbei wohl in erster Linie dem Ausmaß der fiskalischen Herausforderungen gelten, vor denen die öffentliche Hand mittel- bis langfristig bei der Konsolidierung ihrer Ausgaben- und Steuerpolitik steht. Die Dringlichkeit, mit der auf diese Herausforderungen reagiert werden muss und die Art und Weise, wie sie sich im Lauf der Zeit ändern, wird ebenfalls von Interesse sein, sodass Entscheidungen auf einer besseren informatorischen Grundlage erfolgen und von der öffentlichen Hand Rechenschaft über die langfristigen Auswirkungen ihrer Entscheidungen abgelegt werden kann. Darüber hinaus suchen die Kapitalmärkte nach Sicherheiten, dass Pläne in Kraft sind, wie die Tilgung der jüngsten beispiellosen Rekordverschuldung der öffentlichen Hand erfolgen wird.

1.2 Definition der langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen

1.2.1 Auf höherer Ebene erfordert die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen eine Beurteilung darüber, in welchem Umfang staatliche Politik innerhalb des bestehenden rechtlichen Rahmens und der Annahme bestimmter finanzpolitischer Beschränkungen, in erster Linie auf der Besteuerungsebene, künftig möglich ist. Es gibt jedoch nicht nur eine einzige, allgemein akzeptierte weltweite Definition des Begriffs „langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen.“

1.2.2 Beurteilt werden kann die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen, indem man sich den erwarteten Verlauf der künftigen laufenden und investiven Ausgaben, die Auswirkungen auf die Besteuerung und die Risiken, die den Annahmen zur Bestimmung des Verlaufs zu Grunde liegen, näher betrachtet. Die Annahmen zeichnen sich insbesondere dadurch aus, dass sie beträchtlichen Schwankungen unterliegen. Zu solchen Informationen zählen typischerweise die künftigen Kosten für Güter und Dienstleistungen, Kosten für Sozialtransfers, Kosten für den Schuldendienst sowie die Steuereinnahmen und andere Ressourcen, die zur Erfüllung dieser Zusagen und Verpflichtungen erforderlich sind. Informationen über wahrscheinliche künftige Ressourcenbedarfe für die Fortführung dieser Programme auf ihrem gegenwärtigen Niveau können ebenfalls ein Inputfaktor für die Entscheidungsfindung darstellen, beispielsweise dafür, ob und auf welchem Niveau diese Programme fortgeführt werden sollen oder ob Änderungen bei der Leistungserbringung der öffentlichen Hand angebracht sind.

1.2.3 Die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen wurde mit dem Konzept der Generationengerechtigkeit verknüpft. Bei diesem wird beurteilt, in welchem Umfang künftige Generationen von Steuerzahlern von den Auswir-

kungen gegenwärtiger Finanzpolitik betroffen sind. Die Ansätze generationsübergreifender Effizienz und Effektivität sind ebenfalls von Bedeutung. Die generationsübergreifende Effizienz unterstreicht das Risiko, nach dem das Versäumnis, langfristige Themen rechtzeitig auf die Tagesordnung zu setzen, künftige Regierungen zu einer Politik zwingen könnte, in deren Rahmen künftige Generationen erheblich höhere Lasten zu tragen hätten als heutige Steuerzahler. Die generationsübergreifende Effektivität zeigt ein weiteres Risiko auf, demgemäß das Versäumnis, langfristige finanzpolitische Zwänge zu berücksichtigen, die Fähigkeit der öffentlichen Hand einschränken könnte, auf andere, weniger absehbare Probleme angemessen zu reagieren. Dazu könnten eventuell Umweltfaktoren zählen wie der Klimawandel und die Erschöpfung der natürlichen Ressourcen.

- 1.2.4 Eine Anzahl von Regierungen und supra-nationale Organisationen haben formelle oder implizite Definitionen der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen ausgearbeitet. In vielen Fällen wurden diese Definitionen in Zusammenhang mit der mittelfristigen Finanzplanung sowie finanz- oder haushaltspolitischen Rahmenkonzepten entwickelt. So wird die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen im Regelfall verknüpft mit (a) spezifischen Zielvorgaben wie einem vorab festgelegten Verhältnis von Nettoverschuldung zu Bruttoinlandsprodukt (BIP) oder von Brutto- bzw. Nettoverschuldung/BIP pro Kopf, und (b) der Aufrechterhaltung der Besteuerung auf einem bestimmten BIP-Niveau. Wo langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen unter Bezugnahme auf spezifische Zielvorgaben definiert wird, gilt die Ausgabenpolitik der öffentlichen Hand aus finanzpolitischer Sicht dann als nachhaltig, wenn die Ausgaben sich über einen angegebenen Zeitraum hinweg im Rahmen dieser festgelegten und vorab öffentlich bekannt gegebenen Zielvorgaben bewegen. In vielen europäischen Ländern handelt es sich bei den übernommenen Rahmenkonzepten im Wesentlichen um die von der Europäischen Kommission im Rahmen des Stabilitäts- und Wachstumspakts entwickelten Konzepte.
- 1.2.5 Im australischen Haushaltsplan für 2008-2009 wird die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen definiert als „die Fähigkeit der Regierung zur Steuerung der Staatsfinanzen in einer Art und Weise, die ihr die Erfüllung ihrer Ausgabenverpflichtungen sowohl in der Gegenwart als auch in der Zukunft ermöglicht.“ In seinem 2008 veröffentlichten Exposure Draft „Reporting Comprehensive Long-Term Fiscal Projections for the US Government“² definiert der US Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen als „die Fähigkeit der US-Regierung, die gegenwärtige Politik ohne Änderungen der Leistungen der öffentlichen Hand und der Besteuerung sowohl in der Gegenwart als auch in der Zukunft fortzuführen, ohne dabei die Schuldenstandsquote, d. h. die Verschuldung der öffentlichen Haushalte in Relation zum BIP, kontinuierlich zu erhöhen. Diese Definition bezieht sich auf den Ansatz, der die langfristige Tragfähig-

² Der FASAB veröffentlichte im September 2009 SFFAS 36, „Reporting Comprehensive Long-Term Fiscal Projections for the US Government“. Siehe Abschnitt 3 [des Konsultationspapiers].

keit der öffentlichen Finanzen mit einer „nicht-explodierenden“³ Schuldenlast verbindet, und er zeigt mehr Übereinstimmung mit dem von vielen Wirtschaftswissenschaftlern und Statistikern verfolgten Ansatz.

- 1.2.6 Da es keine allgemeine formelle Definition der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen gibt, wurde in diesem Konsultationspapier folgende Arbeitsdefinition entsprechend der in der australischen Haushaltsvorlage enthaltenen Definition verwendet:

Die Fähigkeit des Staates, seine Leistungen und finanziellen Verpflichtungen sowohl in der Gegenwart als auch in der Zukunft erfüllen zu können.

- 1.2.7 Diese Arbeitsdefinition trägt dem Umstand Rechnung, dass die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen zumindest zwei Dimensionen aufweist. Die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen bezieht sich nicht nur auf die Fähigkeit des Staates zur Finanzierung von Ausgabenniveaus um Güter und Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen, sie erstreckt sich vielmehr auch auf die Fähigkeit zur Erfüllung des Schuldendienstes. Mit der Arbeitsdefinition verknüpft sich die Erwartung, dass Angaben gemacht werden über den Umfang der Herausforderungen, die mit der Aufrechterhaltung tragfähiger öffentlicher Finanzen verbunden sind. Viele sind der Ansicht, dass solche Informationen einen entscheidenden Faktor in Hinblick auf die Rechenschaftslegung darstellen. Die Definition vermeidet es, den steuerpolitischen Handlungsspielraum der öffentlichen Hand einzuengen (wobei unberücksichtigt bleibt, dass einige Kommentatoren die Auffassung vertreten, dass der staatliche Handlungsrahmen in dieser Hinsicht aufgrund der gegenwärtigen weltweiten Lage faktisch ziemlich eingengt ist). Ferner wird mit der Definition anerkannt, dass Regierungen in der Lage sind, ihre aktuelle Politik in Bezug auf die Bereitstellung von Gütern und die Erbringung von Dienstleistungen zu ändern.

- 1.2.8 Die obige Definition gilt nur für die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen. Sie stellt keinen direkten Bezug zur ökologischen Nachhaltigkeit her. Berichte über ökologische Nachhaltigkeit sind ein eigenständiges und äußerst wichtiges Thema, und die Erkenntnis wächst, dass Annahmen über künftiges Wirtschaftswachstum durch Faktoren wie den Klimawandel und dessen Auswirkungen auf Bereiche wie die Landwirtschaft beeinflusst werden. Der Klimawandel setzt die Regierungen möglicherweise weiter unter Druck, beispielsweise durch steigende Kosten für Hochwasserschutzmaßnahmen und Veränderungen der Leistungsnachfrage, was sich dann in den Finanzmittelprognosen der Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen widerspiegeln muss.

³ Als explodierende Schuldenlast wird ein langfristiger Trend bezeichnet, bei dem die Zunahme der Staatsverschuldung die Rate des Wirtschaftswachstums überschreitet und die Stabilität zu einem bestimmten künftigen Zeitpunkt gefährdet.

1.3 Die Berichterstattung über die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf nationaler Ebene

- 1.3.1 Angaben über die erwarteten langfristigen Auswirkungen von staatlichen Programmen sind bei einigen Gebietskörperschaften nunmehr regelmäßiger Bestandteil der finanziellen Berichterstattung der öffentlichen Hand. In den meisten Fällen stellt dies eine relativ neue Entwicklung dar (sie erfolgte in den vergangenen 10 bis 15 Jahren). Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen werden in der Regel von Berufsgruppen wie Wirtschaftswissenschaftlern, Statistikern sowie Haushalts- und Politikexperten vorgenommen.
- 1.3.2 Darstellung 1 enthält einen Überblick über die Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf nationaler und supra-nationaler Ebene. Sie zeigt Einzelheiten zu den Titeln der Berichte, zum Resort bzw. dem Bereich der Exekutive oder Legislative, aus denen der Bericht kommt, das Jahr, in dem zum ersten Mal ein solcher Bericht veröffentlicht wurde und, soweit vorhanden, die gesetzlichen Vorschriften für solche Berichte. Es handelt sich jedoch nicht um eine vollständige Auflistung der gegenwärtig erstellten Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen.

Darstellung 1
Überblick über Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen
auf nationaler und supra-nationaler Ebene

Land	Gesetzliche Vorschrift	Titel	Quelle	Be- ginn
Australien	Charter of Budget Honesty Act	Intergenerational Report	Treasury	2002
Dänemark		A Sustainable Future	Finanzministerium	1997
Deutschland		Bericht zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen	Bundesministerium der Finanzen	2005
Korea		Vision 2030	Ministry of Planning and Budget	2006
Niederlande	EC Stability Program	Aging and the Sustainability of Dutch Public Finances	Central Planning Bureau	2000
Neuseeland	Public Finance Act	New Zealand's Long-term Fiscal Position	Treasury	1993
Norwegen		Long-term perspective for the Norwegian Economy	Finanzministerium	2006
Schweden		Sweden's Economy (Annex to Budget)	Finanzministerium	1999
Schweiz		Langfristperspektiven der öffentlichen Finanzen in der Schweiz	Eidgenössisches Fi- nanzverwaltung	2008
Großbritannien	Code of Fiscal Stability	Long-term Public Finance Report	Treasury	1999
US: Congressional Budget Office (CBO)		The long-term Budget Outlook	CBO	1991
US: Government Accountability Office (GAO ⁴)		Long-term Fiscal Outlook	GAO	1992
US: Office of Management and Budget (OMB)		Long-term Budget Outlook in Analytical Perspectives	OMB	1997
US: Financial Report of US Government		Statements of Social Insurance	Department of Trea- sury	2004
Europäische Union	Stability & Convergence Programming Surveillance	Public Finances in the EMU	Generaldirektion für Wirtschaft und Fi- nanzen	2005
Internationaler Wäh- rungsfonds		Financial Transparency Reviews	Fiscal Affairs Department	2001

Quelle: OECD Fiscal Futures Project

1.3.3 Die Darstellung der bestehenden Arten der Berichterstattung über die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in diesem Papier basiert auf (a) einer informellen Untersuchung, die die Mitglieder der zur Leitung dieses Projekts eingesetzten Task Force durchgeführt haben, und (b) von der OECD gesammelte und zusammengestellte Informationen. Obwohl ein Großteil der

⁴ Das Government Accountability Office trug bis 2004 die Bezeichnung „General Accounting Office“.

Analysen dieses Konsultationspapiers auf der Grundlage der auf dem Konzept der Periodenabgrenzung basierenden (doppischen) Rechnungslegung entwickelt wurde, ist die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen gleichermaßen auf Regierungen anwendbar, die ihren Abschluss auf der Basis des Zahlungsprinzips erstellen.

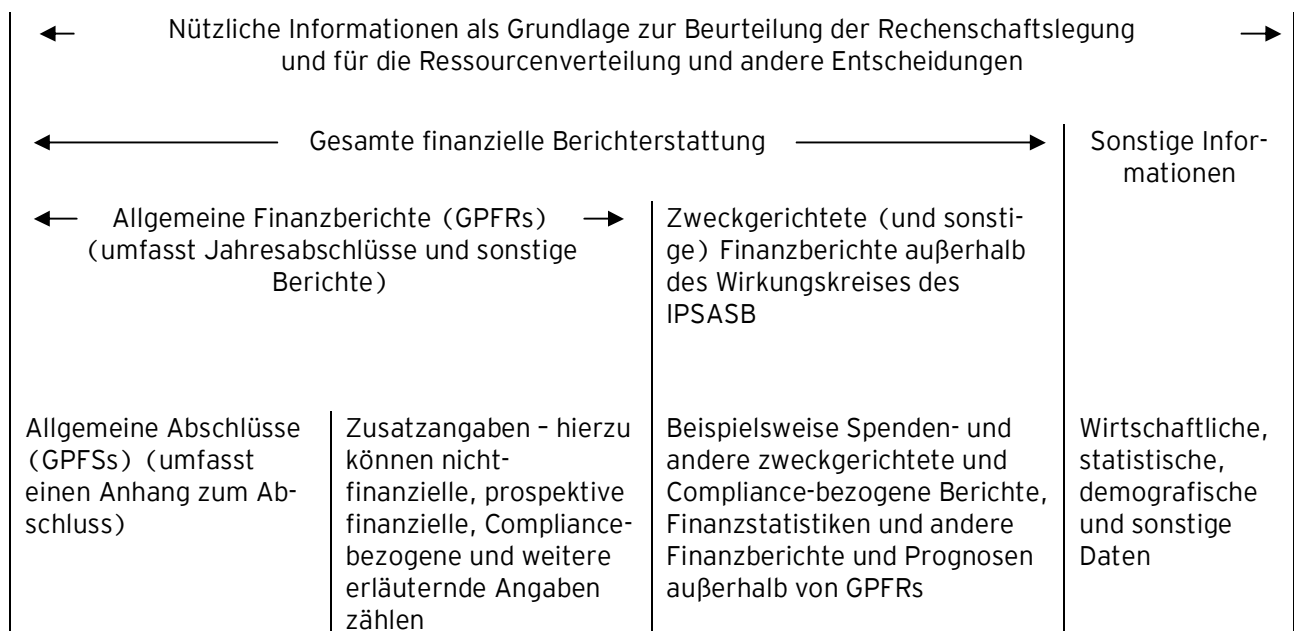
- 1.3.4 Der nächste Abschnitt dieses Papiers beschäftigt sich mit der Frage, inwieweit Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf die vom Board in seinem ersten Konsultationspapier „Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities“ vorgeschlagenen Berichtsziele bezogen sind.

2. RELEVANZ VON ANGABEN ÜBER DIE LANGFRISTIGE TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN FÜR ALLGEMEINE FINANZBERICHTE (GPFRs)

2.1 Vorbemerkung

2.1.1 In seinem ersten, im September 2008 veröffentlichten Konsultationspapier zum „Conceptual Framework“ („Rahmenkonzept“) unterschied der IPSASB zwischen traditionellen⁵ allgemeinen Abschlüssen (GPFs) und allgemeinen Finanzberichten (GPFRs). Darstellung 2 (eine Wiedergabe aus diesem Konsultationspapier) zeigt die Beziehung zwischen GPFs und GPFRs.

Darstellung 2
Informationsbedarfe der Berichtsadressaten



2.1.2 Dieser Abschnitt beschäftigt sich mit den Informationen, die im Rahmen von Angaben in GPFRs zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen erforderlich sind. Er enthält Unterabschnitte zu folgenden Themen:

- Angaben in GPFs,
- Angaben in GPFRs,
- Bereiche, in denen der Gehalt der Angaben in GPFs verbessert werden kann, und
- wie Informationen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen den Gehalt der Angaben in GPFRs verbessern können.

⁵ In § 2.2.1 wird die Zusammensetzung von „traditionellen“ allgemeinen Abschlüssen erläutert.

2.2 Angaben in allgemeinen Abschlüssen (GPFs)

2.2.1 Gemäß IPSAS 1 „Presentation of Financial Statements“ enthält ein kompletter GPFs:

- eine Vermögensrechnung (statement of financial position),
- eine Ergebnisrechnung (statement of financial performance),
- eine Eigenkapitalveränderungsrechnung (statement of changes in net assets/equity),
- eine Finanzrechnung (cash flow statement), und
- einen Anhang zum Abschluss einschließlich einer Darstellung der wesentlichen Rechnungslegungsmethoden.

2.2.2 Sofern die öffentliche Einheit ihren verabschiedeten Haushalt veröffentlicht, schreibt IPSAS 1 ferner einen Vergleich der Haushaltsansätze und der tatsächlichen Beträge in Form eines separaten zusätzlichen Abschlusses oder einer zusätzlichen Haushaltsansatzspalte im Abschluss vor.

2.2.3 Derzeit ist ein wesentliches Merkmal der GPFs, dass sie einen Vergangenheitsbezug aufweisen. Der Vergangenheitsbezug ist sowohl für Zwecke der Rechenschaftslegung als auch der Entscheidungsfindung hilfreich. Allerdings führt er auch dazu, dass GPFs nur sehr spärliche Angaben enthalten, wie Verpflichtungen der öffentlichen Hand zur Erbringung von Dienstleistungen sowie hieraus resultierende Ansprüche und die Finanzierung dieser Verpflichtungen durch Steuern und andere Einnahmen in den GPFs dargestellt werden.

2.2.4 Obwohl im Rahmen von GPFs Schätzungsmethoden angewandt werden, um den künftig erzielbaren Betrag eines Vermögenswertes und den Buchwert von Schulden, die erst in künftigen Berichtsperioden getilgt werden, zu ermitteln, beschränkt sich die Darstellung von Vermögenswerten und Schulden auf gegenwärtige Rechte und Verpflichtungen, die sich aus Ereignissen der Vergangenheit ergeben. Im Zuge dieser Bewertungen wird in den GPFs von der Annahme ausgegangen, dass die Aktivitäten der öffentlichen Einheit auf absehbare Zukunft hin tragfähig sind, es sei denn, es bestünde die Absicht einer Auflösung der öffentlichen Einheit oder einer Einstellung ihrer Tätigkeit oder es gäbe keine realistische Alternative hierzu. Sofern wesentliche Unsicherheiten über die Fähigkeit der öffentlichen Einheit zur Fortführung („Going Concern“) bestehen, hat die öffentliche Einheit diese Unsicherheiten anzugeben.

2.2.5 Die Frage der Fortführung spielt im öffentlichen Sektor im Vergleich zur Privatwirtschaft aufgrund der umfassenden Steuerhoheit eine geringere Rolle. Obwohl nachgeordnete Einheiten in finanzielle Schwierigkeiten geraten können, werden ihre wesentlichen Aufgaben im Rahmen der Dienstleistungserbringung in der Regel auf restrukturierte Nachfolgeeinheiten übertragen und nicht komplett eingestellt.

2.2.6 Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die GPFSSs, die nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung unter Annahme der Fortführung erstellt werden, nicht darauf ausgelegt sind, umfassende zukunftsbezogene Informationen zur Verfügung zu stellen. Im Mittelpunkt der GPFSSs stehen vielmehr die jeweils aktuellen Umstände - ein ausgewogenes Verhältnis zwischen den zum Berichtsstichtag vorhandenen Ressourcen und den bestehenden Verpflichtungen - und der Ertragslage der öffentlichen Einheit im dargestellten Berichtszeitraum. Aus diesem Grund müssen GPFSSs vollständige Angaben enthalten, um eine Beurteilung der zukünftigen Finanzsituation einer öffentlichen Einheit zu ermöglichen.

2.3 Angaben in allgemeinen Finanzberichten (GPFRs)

2.3.1 Wie in Darstellung 2 ausgeführt, umfassen die GPFRs die GPFSSs. Die GPFRs sind jedoch umfangreicher als die GPFSSs und können sowohl zukunfts- als auch vergangenheitsbezogene Angaben enthalten. Sowohl die GPFSSs als auch die GPFRs haben das Ziel, dem allgemeinen Informationsbedarf eines potenziell großen Kreises von Abschlussadressaten nachzukommen, die nicht in der Position sind, eine auf ihren spezifischen Informationsbedarf zugeschnittene Erstellung der Finanzberichte zu verlangen. In Darstellung 2 wird ferner anerkannt, dass weitere, nicht im Umfang der GPFRs enthaltene Informationen für die Entscheidungsfindung und die Beurteilung der Rechenschaftslegung nützlich sein könnten. Zu diesen Informationen gehören zweckgerichtete und sonstige Finanzberichte sowie eine Palette ökonomischer, statistischer, demografischer und sonstiger Daten. Nach wie vor ist eine breite Debatte im Gange über (a) die Art und das Format der Angaben, die in GPFRs und GPFSSs darzustellen sind, und (b) die Abgrenzung zwischen GPFSSs, GPFRs und sonstigen Angaben.

2.3.2 Im seinem ersten Konsultationspapier zum „Conceptual Framework“ hat der IPSASB eine vorläufige Einschätzung getroffen, nach der GPFRs „zukunftsbezogene Finanz- und sonstige Informationen in Hinblick auf die künftigen Dienstleistungsaktivitäten und -ziele sowie die zur Finanzierung dieser Aktivitäten erforderlichen Ressourcen der Rechnung legenden Einheit“ enthalten sollten. In dem Konsultationspapier wird ferner darauf hingewiesen, dass der Umfang der finanziellen Berichterstattung und Angaben in GPFRs sich als Antwort auf eine Reihe von Faktoren entwickelt. Zu diesen Faktoren gehören:

- Das sich wandelnde Handlungsumfeld der sich öffentliche Einheiten, die GPFRs erstellen, gegenübersehen und
- der Informationsbedarf der Berichtsadressaten an relevanten Informationen über neue und innovative Transaktionen, die Auswirkungen auf Sachverhalte haben wie (a) die Beurteilung der Vermögens- und Ergebnislage der öffentlichen Einheit, und (b) die Erfüllung ihrer Rechenschaftspflicht.

2.3.3 Es wird gegenwärtig nicht erwartet, dass weitergehende Informationen im Rahmen des Umfangs der GPFs in einem einzigen Bericht dargestellt sein, der auch noch den GPFS enthält. Solche Informationen können in einer Reihe separater Berichte dargestellt werden.

2.4 Bereiche, in denen die derzeit in allgemeinen Finanzberichten (GPFs) enthaltenen Angaben verbessert werden können

2.4.1 Die derzeit in den GPFs dargestellten Angaben können in einigen Bereichen verbessert werden, um eine Beurteilung der Rechenschaftslegung der öffentlichen Hand zu ermöglichen. Die Besteuerung ist ein solcher Bereich. Weltweit gibt es in den GPFs keine Angaben zum voraussichtlichen Mittelzufluss aus dem künftigen Steueraufkommen und welche sonstigen Einnahmen zur zukünftigen Aufgabenerfüllung der öffentlichen Einheit zur Verfügung stehen. Es werden lediglich Erträge aus identifizierbaren steuerbaren Ereignissen erfasst. In diesem Zusammenhang werden im Rahmen des „Conceptual Framework“-Projekts des IPSASB die Definition eines Vermögenswertes im öffentlich-rechtlichen Kontext im Detail diskutiert.

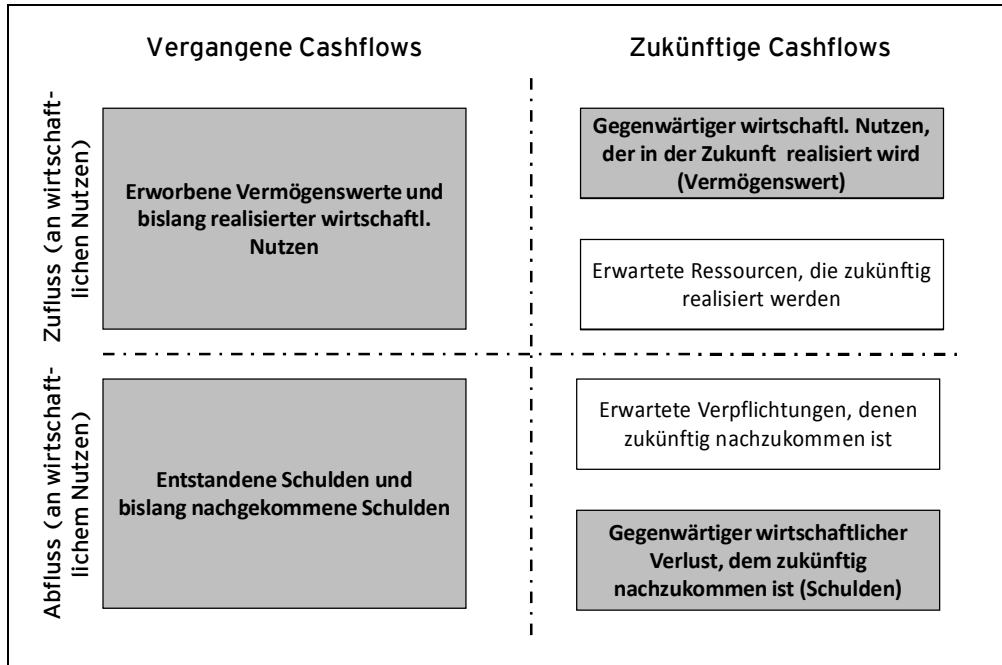
2.4.2 Der Ansatz der Erfassung von Schulden in GPFs ist ein weiterer Bereich, in dem Angaben in GPFs verbessert werden können. Schulden werden in der Vermögensrechnung nur dann erfasst, wenn eine gegenwärtige Verpflichtung besteht. Es gab eine breite Debatte darüber, (a) wann eine gegenwärtige Verpflichtung aus staatlichen Programmen entsteht, und (b) in welchem Umfang eine hieraus resultierende Schuld in der Vermögensrechnung anzusetzen ist.

2.4.3 Der IPSASB hat dies in seinem Projekt zu Sozialleistungen ausdrücklich berücksichtigt. Im Allgemeinen wählen Rechnung legende Einheiten, die nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung berichten, einen Ansatz, der als „fällig und zahlbar“-Ansatz bezeichnet wird. Im Rahmen dieses Ansatzes beschränken sich Schulden, die zum Berichtsstichtag erfasst wurden, auf den Mitteltransfer an Einzelpersonen oder Haushalte, für den zwar die entsprechenden Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, der jedoch zum Ende der Berichtsperiode noch nicht durchgeführt wurde. Es gibt Stimmen, die das Prinzip des „fällig und zahlbar“ als übermäßig restriktiv in Bezug auf den Schuldenansatz kritisieren. Aber auch eine großzügigere Auslegung von gegenwärtigen Verpflichtungen und ein höherer Schuldenansatz führen nicht zu einer Darstellung sämtlicher Angaben, die Berichtsadressaten für Rechenschaftslegungs- und Entscheidungsfindungszwecke benötigen.

2.4.4 Darstellung 3 enthält eine vereinfachte Darstellung einer Vermögensrechnung. Die schattierten Bereiche zeigen, dass die Vermögensrechnung Transaktionen darstellt, für die es identifizierte Ereignisse in der Vergangenheit gibt, einschließlich Schulden, die erst in künftigen Berichtsperioden getilgt werden. Es werden jedoch, wie die nicht-schattierten Bereiche zeigen, keine Cashflows in Verbindung mit künftigen Erträgen angesetzt und auch keine

Cashflows in Verbindung mit künftigen Verpflichtungen, für die kein identifizierbares Ereignis in der Vergangenheit vorliegt.

Darstellung 3
Angaben in der Vermögensrechnung



2.4.5 In Übereinstimmung mit der obigen Analyse kam der IPSASB im Laufe der Entwicklung seines Projekts zu den Sozialleistungen zu der vorläufigen Einschätzung, dass die GPFs einer öffentlichen Einheit nicht jedwedem Informationsbedarf seitens der Berichtsadressaten in Hinblick auf die Beurteilung der Zukunftsfähigkeit der Einheit und ihrer wesentlichen Programme Rechnung tragen. Der IPSASB vertritt diese Auffassung unabhängig (a) vom Ansatz, der zur Ermittlung des jeweiligen Zeitpunkts gewählt wird, zu dem eine oder mehrere aktuelle Verpflichtungen, die für die einzelnen Arten von Sozialleistungen oder anderen Programmen der öffentlichen Hand variieren können, entstehen, (b) vom Umfang dieser gegenwärtigen Verpflichtungen, und (c) von den hieraus resultierenden Schulden.

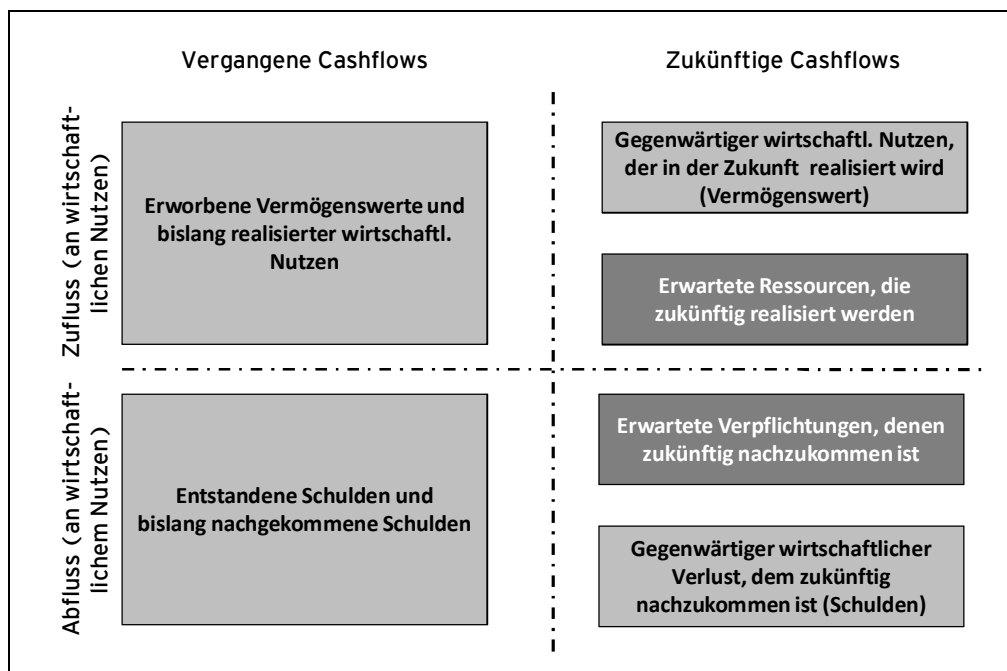
2.4.6 Der IPSASB hat erkannt, dass die langfristigen finanziellen Auswirkungen staatlicher Politik transparent gemacht werden müssen, um die Ziele der finanziellen Berichterstattung sowohl in Hinblick auf die Entscheidungsfindung als auch der Rechenschaftslegung zu erreichen. Um dem Informationsbedarf der Berichtsadressaten und den Zielen der finanziellen Berichterstattung Rechnung zu tragen, müssen deshalb die in den GPFs dargestellten Angaben aufgewertet werden, indem sonstige Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in Bezug auf diese Programme einschließlich ihrer Finanzierung dargestellt werden.

2.5 Wie Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen die gegenwärtig in allgemeinen Abschlüssen (GPFSS) dargestellten Angaben verbessern können

2.5.1 Die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen wird durch die Konzentration auf Ereignisse der Vergangenheit bei der Definition von Elementen, aus denen die GPFSS derzeit bestehen, nicht eingeschränkt und verfügen aus diesem Grund über das Potenzial zur Aufwertung der Angaben in der Vermögensrechnung. Insbesondere kann eine solche Berichterstattung Angaben über voraussichtliche Zuflüsse (an wirtschaftlichem Nutzen) und Abflüsse in Verbindung mit künftigen Verpflichtungen enthalten. Darstellung 4 zeigt die Vorteile von Angaben über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs. Dies wird anhand der gegenüber der vorigen Darstellung zusätzlich schattierten Bereiche dargestellt.

Darstellung 4

Wie Angaben zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen die Angaben in der Vermögensrechnung aufwerten können



2.5.2 Der Abschnitt zu den Erläuterungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (MD&A) zur Finanzlage im Finanzbericht 2007 der US-Regierung fasst diese Position kurz zusammen, indem ausgeführt wird, dass „eine vollständige Beurteilung der finanziellen oder steuerlichen Lage der Regierung sowohl eine Analyse der historischen Ergebnisse als auch eine Prognose der künftigen Einnahmen und Ausgaben und eine Beurteilung der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Programme und Dienstleistungen erfordert.“

Vorläufige Einschätzung (1)

Angaben über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen sind erforderlich, um den Zielen der finanziellen Berichterstattung (Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung) entsprechend den Vorschlägen des vom IPSASB im September 2008 veröffentlichten Konsultationspapiers „Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities“ gerecht zu werden.

3. WIE KÖNNEN NATIONALE REGIERUNGEN ANGABEN ZUR LANGFRISTIGEN TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN DARSTELLEN?

3.1 Vorbemerkung

3.1.1 Dieser Abschnitt beschäftigt sich damit, wie Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen als Teil der von nationalen Regierungen veröffentlichten GPFRs dargestellt werden könnten. Es werden drei Modelle untersucht:

- **Modell 1:** Zusätzliche Berichte, die Einzelheiten der Prognosen enthalten
- **Modell 2:** Zusammengefasste Prognosen in der verbalen Berichterstattung
- **Modell 3:** Querverweise in GPFRs auf andere Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen.

3.1.2 Diese verschiedenen Berichtsansätze schließen sich nicht gegenseitig aus. Es ist beispielsweise möglich, eine verbale Berichterstattung mit zusätzlichen Berichten mit prognostizierten Cashflows zu kombinieren, wie das etwa im Jahresabschluss der US-Regierung der Fall ist.

Modell 1: Zusätzliche Berichte, die Einzelheiten der Prognosen enthalten

3.1.3 Wie bereits in Darstellung 1 festgestellt, enthält der Finanzbericht (Financial Report) der US-Regierung einen Sozialversicherungsbericht (Statements of Social Insurance, (SOSI)), in dem die prognostizierten Mittelzuflüsse und Mittelabflüsse aus den wichtigsten Sozialversicherungsprogrammen, in erster Linie Social Security und Medicare, dargestellt sind. Das Format dieses Berichts findet sich in Darstellung 5. Die dargestellten Schätzungen sind versicherungsmathematisch ermittelte Barwerte der Prognosen und basieren auf den wirtschaftlichen und demografischen Annahmen aus den Berichten der Social Security and Medicare Trustees [Sozial- und Krankenversicherungstreuhänder] sowie der relevanten Leistungs- und Rechenschaftsberichte der entsprechenden Träger zweier zusätzlicher kleinerer Programme. Der Finanzbericht enthält ferner einen sog. Citizen's Guide [Bürgerleitfaden], „The Federal Government's Financial Health“ [„Der Zustand der Finanzen der Bundesregierung“] mit einer umfangreichen verbalen Zusammenfassung der finanziellen Verhältnisse (als ein auf die Zukunft gerichteter Begriff) und der finanziellen Lage (als ein auf die Gegenwart gerichteter Begriff). Diese Zusammenfassung beschränkt sich nicht nur auf die im SOSI dargestellten staatlichen Leistungsprogramme. Der Citizen's Guide steht auch als eigenständiges Dokument zur Verfügung.⁶

⁶ Der Citizen's Guide ist abrufbar unter <http://www.gao.gov/financial/citizensguide2008.pdf>.

Darstellung 5

United States Government Statements of Social Insurance Present Value of Long-Range (75 Years, except Black Lung) Actuarial Projections

(In billions of dollars)	2007	2006	2005	2004	2003
*****UNAUDITED*****					
Federal Old-Age, Survivors and Disability Insurance (Social Security): (Note 22)					
<i>Revenue (Contributions and Earmarked Taxes) from:</i>					
Participants who have attained age 62.....	477	533	464	411	359
Participants ages 15-61.....	17,515	16,568	15,290	14,388	13,576
Future participants (under age 15 and births during period).....	16,121	15,006	13,696	12,900	12,213
All current and future participants.....	34,113	32,107	29,450	27,699	26,147
<i>Expenditures for Scheduled Future Benefits for:</i>					
Participants who have attained age 62.....	(6,329)	(5,866)	(5,395)	(4,933)	(4,662)
Participants ages 15-61.....	(27,928)	(26,211)	(23,942)	(22,418)	(21,015)
Future participants (under age 15 and births during period).....	(6,619)	(6,480)	(5,816)	(5,578)	(5,398)
All current and future participants.....	(40,876)	(38,557)	(35,154)	(32,928)	(31,075)
<i>Present value of future expenditures in excess of future revenue</i>	(6,763) ¹	(6,449) ²	(5,704) ³	(5,229) ⁴	(4,927) ⁵
Federal Hospital Insurance (Medicare Part A): (Note 22)					
<i>Revenue (Contributions and Earmarked Taxes) from:</i>					
Participants who have attained eligibility age 65.....	178	192	162	148	128
Participants who have not attained eligibility age 15-64.....	5,975	5,685	5,064	4,820	4,510
Future participants (under age 15 and births during period).....	4,870	4,767	4,209	4,009	3,773
All current and future participants.....	11,023	10,644	9,435	8,976	8,411
<i>Expenditures for Scheduled Future Benefits for:</i>					
Participants who have attained eligibility age 65.....	(2,558)	(2,397)	(2,179)	(2,168)	(1,897)
Participants who have not attained eligibility age 15-64.....	(15,639)	(15,633)	(12,668)	(12,054)	(10,028)
Future participants (under age 15 and births during period).....	(5,118)	(3,904)	(3,417)	(3,246)	(2,653)
All current and future participants.....	(23,315)	(21,934)	(18,264)	(17,468)	(14,577)
<i>Present value of future expenditures in excess of future revenue</i>	(12,292) ¹	(11,290) ²	(8,829) ³	(8,492) ⁴	(6,166) ⁵
Federal Supplementary Medical Insurance (Medicare Part B): (Note 22)					
<i>Revenue (Premiums) from:</i>					
Participants who have attained eligibility age 65.....	433	409	363	332	283
Participants who have not attained eligibility age 15-64.....	3,184	3,167	2,900	2,665	2,148
Future participants (under age 15 and births during period).....	1,172	906	924	891	688
All current and future participants.....	4,789	4,481	4,187	3,889	3,119
<i>Expenditures for Scheduled Future Benefits for:</i>					
Participants who have attained eligibility age 65.....	(1,834)	(1,773)	(1,622)	(1,475)	(1,306)
Participants who have not attained eligibility age 15-64.....	(12,130)	(12,433)	(11,541)	(10,577)	(8,845)
Future participants (under age 15 and births during period).....	(4,257)	(3,407)	(3,408)	(3,277)	(2,622)
All current and future participants.....	(18,221)	(17,613)	(16,571)	(15,329)	(12,773)
<i>Present value of future expenditures in excess of future revenue</i>	(13,432) ¹	(13,131) ²	(12,384) ³	(11,440) ⁴	(9,653) ⁵
Federal Supplementary Medical Insurance (Medicare Part D): (Note 22)					
<i>Revenue (Premiums and State Transfers) from:</i>					
Participants who have attained eligibility age 65.....	167	173	185	176	
Participants who have not attained eligibility age 15-64.....	1,627	1,700	1,790	1,857	
Future participants (under age 15 and births during period).....	611	492	572	618	
All current and future participants.....	2,405	2,366	2,547	2,651	
<i>Expenditures for Scheduled Future Benefits for:</i>					
Participants who have attained eligibility age 65.....	(794)	(792)	(880)	(773)	
Participants who have not attained eligibility age 15-64.....	(7,273)	(7,338)	(7,913)	(7,566)	
Future participants (under age 15 and births during period).....	(2,699)	(2,121)	(2,440)	(2,431)	
All current and future participants.....	(10,766)	(10,250)	(11,233)	(10,770)	
<i>Present value of future expenditures in excess of future revenue</i>	(8,361) ¹	(7,884) ²	(8,686) ³	(8,119) ⁴	

Totals do not necessarily equal the sum of components due to rounding.

The accompanying notes are an integral part of these financial statements.

Quelle: Finanzbericht der US-Regierung 2007.

3.1.4 Der Ansatz auf US-Bundesebene ist von Bedeutung, da es die einzige Gebietskörperschaft ist, für die gegenwärtig ein zusätzlicher Bericht mit Prognosen von Mittelzuflüssen und Mittelabflüssen aus spezifischen Programmen vorgeschrieben ist. Der US-amerikanische Comptroller General [Präsident des Rechnungshofs] hat für die SOSIs 2007 und 2008 einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt, wobei die Form dieses Bestäti-

gungsvermerks von denjenigen abweicht, die für Jahresabschlüsse üblich sind. Darstellung 11 enthält den Bestätigungsvermerk im Wortlaut.

3.1.5 Der Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) [Standardisierungsgremium für die Rechnungslegung auf der Bundesebene], der die Rechnungslegungsgrundsätze für Abschlüsse auf US-Bundesebene entwickelt, hat vor kurzem SFAS 36 „Reporting Comprehensive Long-Term Fiscal Projections for the US Government“ [„Berichterstattung über umfassende langfristigen Prognosen zu den öffentlichen Finanzen der US-Regierung“] veröffentlicht. Darin ist die Darstellung von zukunftsbezogenen Angaben über den in den SOSI erforderlichen Umfang hinaus vorgeschrieben. Dieser neue Bericht wird Angaben über die Ausgaben und Einnahmen auf Bundesebene einschließlich Verteidigungs- und Bildungsprogramme und sonstige staatliche Leistungsprogramme sowie über sämtliche Einnahmequellen enthalten. Ein allgemeiner Überblick über die Art der Darstellung dieses Berichts findet sich in Darstellung 6 unten. Er enthält die Prognosen für das laufende Jahr und das Vorjahr und zeigt die Änderungen im Periodenvergleich in absoluten Zahlen und in Prozent vom BIP.

Darstellung 6

Long-Term Fiscal Projections for the U.S. Government						
	Amounts projected to 75 years As of XXXX XX, 20XX (Current Year)		As of XXXX XX, 20XX (Prior Year)		Change from Prior Year	
	PV Dollars in trillions	% of the PV of GDP*	PV Dollars in trillions	% of the PV of GDP*	PV Dollars in trillions	% of the PV of GDP*
Receipts						
Medicare	\$ XX.X	X.X%	\$ XX.X	X.X%	\$ X.X	X.X%
Social Security	XX.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
All Other Receipts	XX.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
Total Receipts	\$ XXX.X	X.X%	\$ XX.X	X.X%	\$ X.X	X.X%
Non-Interest Spending						
Medicare	\$ XX.X	X.X%	\$ XX.X	X.X%	\$ X.X	X.X%
Medicaid	XX.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
Social Security	XX.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
Major Program A	X.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
Major Program B	X.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
Rest of Federal Government**	XX.X	X.X%	XX.X	X.X%	X.X	X.X%
Total Non-Interest Spending	\$ XXX.X	X.X%	\$ XX.X	X.X%	\$ X.X	X.X%
Non-Interest Spending in Excess of Receipts	<u>\$ XX.X</u>	<u>X.X%</u>	<u>\$ XX.X</u>	<u>X.X%</u>	<u>\$ X.X</u>	<u>X.X%</u>

Quelle: Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB)

3.1.6 Einer Einordnung der gegenwärtigen SOSIs und der neuen umfassenderen Berichte in die in Abschnitt 2 dieses Papiers umrissenen Angaben fehlt es an Eindeutigkeit. Der FASAB geht davon aus, dass der umfangreichere Bericht zunächst als zusätzlicher Bericht zur Verfügung gestellt wird, aber in der Zukunft als ein hauptsächlicher Abschluss dargestellt werden sollte.

Modell 2: Zusammenfassung von Prognosen in der verbalen Berichterstattung

- 3.1.7 Ein zweiter Ansatz zur Darstellung von Angaben über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs ist die Vorschrift oder Empfehlung, in die verbale Berichterstattung wie beispielsweise in die Erläuterungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage [Management Commentary (IFRS) bzw. MD&A (US GAAP)] Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen zu übernehmen. Auch hier dienen die US-Erfahrungen als Beispiel, in welcher Form ein entsprechender Bericht dargestellt werden kann. Die Erläuterungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Jahresabschluss 2008 der US-Regierung enthält einen Abschnitt mit dem Titel „The Government’s Financial Condition“ [„Die finanziellen Verhältnisse der Regierung“], in dem Grafiken, Diagramme und Tabellen zur Darstellung von historischen Angaben und zukunftsbezogenen Prognosen für einen Zeitraum von 75 Jahren dargestellt werden.
- 3.1.8 Zu den Angaben mit Vergangenheitsbezug gehören Haushaltsdefizite, Nettostaatsausgaben, wichtige nationale Konjunkturindikatoren wie reales BIP-Wachstum und Realwachstum des Bausektors, Verbraucherpreisindex, Stand der Arbeitslosigkeit und historische Schuldentrends der öffentlichen Hand in Prozent des nominalen BIP. Die dargestellten Prognosen umfassen Mittelabflüsse aus Sozialversicherungs- und anderen staatlichen Programmen, Schuldzinsen, Einnahmen und öffentliche Verschuldung in Prozent des BIP. Die Erörterungen in den Erläuterungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage werden darüber hinaus auch als Grundlage für den oben aufgeführten, gesonderten und eigenständigen Citizen’s Guide verwendet.
- 3.1.9 Werden Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in die verbale Berichterstattung aufgenommen und in Verbindung mit GPFRs veröffentlicht, könnten die Leser des Abschlusses wesentliche Erläuterungen über den Zweck dieses zusätzlichen Berichts sowie über die Unterschiede zwischen diesen Berichten und den GPFRs benötigen. Denn den Abschlusslesern könnten bereits Informationen mit Vergangenheitsbezug sowohl auf Basis des Haushalts als auch auf tatsächlicher Basis vorliegen, woraus sich die Notwendigkeit von Erläuterungen von Unterschieden zwischen ihnen ergeben würde. Durch Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen wird ein zukunftsgerichteter Schwerpunkt eingeführt, was weitere Erläuterungen der auf längeren Zeitrahmen basierenden Angaben erfordert.

Modell 3: Querverweise in GPFRs auf andere Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen

- 3.1.10 Ein dritter Ansatz zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs ist die obligatorische Berichterstattung in GPFRs, in der auf Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen außerhalb der GPFRs verwiesen wird, ohne dass gleichzeitig detaillierte Erläuterungen oder Interpretationen von Trends oder Indikatoren in den GPFRs gegeben werden. Verfechter dieses Ansatzes erkennen

zwar die Bedeutung von Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen zur Realisierung der Ziele von GPFRs an, weisen jedoch auf die Schwierigkeiten hin, die sich bei der Zusammenfassung komplexer Informationen aus ausführlichen Berichten ergeben, sowie auf die Risiken einer glaubwürdigen Darstellung, wenn diese Informationen selektiv wiedergegeben werden. Aus diesem Grund äußern sie Vorbehalte gegen die in Modell 1 und Modell 2 oben erläuterten Verfahrensansätze.

- 3.1.11 Die Verfechter des Modells 3 befürworten keine zusammengefassten Informationen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in den GPFRs. Stattdessen sind sie der Auffassung, dass Abschlussadressaten am besten gedient ist, wenn die GPFRs Querverweise auf andere öffentlich zugängliche Berichte enthalten.
- 3.1.12 Kritiker des Modells 3 vertreten dagegen die Ansicht, dass die oftmals äußerst detaillierten fachlichen Ausführungen und komplexen Darstellungsformate separater Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen für Abschlussadressaten von GPFRs nicht ausreichend verständlich sind. Sie hegen Zweifel, inwiefern bloße Querverweise auf separate Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen die qualitativen Merkmale der finanziellen Berichterstattung erfüllen und dadurch auch den Zielen von GPFRs gerecht würden.

3.2 Konzeptionelle Analyse potenzieller Berichtsmodelle

- 3.2.1 In seiner Beurteilung, wie Informationen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs dargestellt werden könnten, verwies der IPSASB auf die qualitativen Merkmale von Informationen (d. h. auf Relevanz, glaubwürdige Darstellung, Zeitnähe, Verständlichkeit, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit). Der IPSASB ist zur vorläufigen Auffassung gelangt, dass Modell 1 zu Berichten führen würde, die sich im Grenzbereich von GPFs und zusätzlichen Berichten in GPFRs bewegen würden.
- 3.2.2 Modell 2 und Modell 3 enthalten dagegen das potenzielle Risiko, dass die Berichtsgrenze für spezifische Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen wahrscheinlich nicht die gleiche ist wie diejenige, die für GPFs gilt. Um die für GPFRs geltenden Vorschriften zur Rechenschaftslegung und Vergleichbarkeit einzuhalten, müssten in Fällen, in denen Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs einbezogen werden, die konsolidierten GPFRs Erläuterungen über diejenigen Einheiten und Transaktionen enthalten, die innerhalb der Berichtsgrenzen dieser GPFRs jedoch nicht innerhalb der Berichtsgrenzen der Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen liegen (siehe Abschnitt 4).
- 3.2.3 Übermäßig komplexe Erläuterungen bergen das Risiko mangelnder Verständlichkeit. So lange die dargestellten Informationen jedoch wesentliche Themen wie beispielsweise den demografischen Wandel berücksichtigen,

können vereinfachende Annahmen trotzdem verständliche und nützliche Berichte ermöglichen, die kosteneffizient zur Aufnahme in GPFRs erstellt werden. Wie in der vorläufigen Einschätzung (1) ausgeführt, ist der Board der Auffassung, dass GPFRs erst dann vollständig sind, wenn sie die langfristige Realisierbarkeit staatlicher Programme und die Fähigkeit der öffentlichen Hand zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen angemessen berücksichtigen. Aus diesem Grund ist der Board zu der vorläufigen Einschätzung gelangt, dass Modell 3 unangemessen ist. Der Board ist nicht der Auffassung, dass bloße Verweise auf spezifische Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen Abschlussadressaten diejenigen Informationen an die Hand geben, die sie für Zwecke der Entscheidungsfindung und Rechenschaftslegung benötigen.

3.2.4 Nach Meinung des IPSASB dient die Einbeziehung zusätzlicher Berichte, die, wie in Modell 1 und Modell 2 vorgeschlagen, Einzelheiten der Prognosen sowie Erläuterungen der zusammengefassten Prognosen in der verbalen Berichterstattung enthalten, den Zielen der GPFRs am besten. Da Form und Inhalt der Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen sich erst nach und nach herausbilden, ist der IPSASB der Auffassung, dass er im gegenwärtigen Stadium noch keinen Ansatz verbindlich vorschreiben sollte. Stattdessen schlägt der IPSASB vor, als letztendliche Zielvorgabe die Erstellung zusätzlicher Berichte, die Einzelheiten zu den Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen enthalten, zu fördern. Als Zwischenschritt empfiehlt der Board die Fortentwicklung von Ansätzen zur Darstellung von Informationen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in der verbalen Berichterstattung.

Vorläufige Einschätzung (2)

Die IPSASB-Leitlinien sollten Empfehlungen enthalten, dass Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs in folgender Form dargestellt werden:

- Durch zusätzliche Berichte, die Einzelheiten der Prognosen enthalten, oder
- zusammengefasste Prognosen in der verbalen Berichterstattung.

4. DIE RECHNUNG LEGENDE EINHEIT UND DIE BERICHTERSTATTUNG ÜBER DIE LANGFRISTIGE TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN

4.1 Vorbemerkung

4.1.1 In den vorangegangenen Abschnitten dieses Konsultationspapiers wurde

- festgestellt, dass die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen ein Aspekt des Finanzmanagements ist, dessen weltweit steigende Bedeutung allgemein anerkannt wird,
- eine vorläufige Einschätzung dargelegt, nach der Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen unabdingbar sind, um den Zielen der finanziellen Berichterstattung gerecht zu werden,
- aufgezeigt, in welcher Art und Weise die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen die in den GPFRs dargestellten Angaben verbessern könnte, und
- eine vorläufige Einschätzung zur Diskussion gestellt, welche Empfehlungen die IPSASB-Leitlinien in Hinblick auf die Darstellung von Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs enthalten sollten.

4.1.2 Dieser Abschnitt beschäftigt sich mit der Frage von Berichtsgrenzen⁷. Es werden die Unterschiede zwischen den Berichtsgrenzen auf der Basis des Control-Konzepts, das zur Erstellung von konsolidierten Abschlüssen angewandt wird, und den Berichtsgrenzen auf der Basis der Finanzstatistik und des haushaltswirtschaftlichen Rechnungswesens untersucht. Im Rahmen des „Conceptual Framework“-Projekt des IPSASB wird die Frage der Abgrenzung der Rechnung legenden Einheit und die mögliche Anwendbarkeit der Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf nachgeordnete Ebenen erörtert. Schließlich enthält der Abschnitt Überlegungen darüber, ob Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in konsolidierten Berichten oder in den Berichten einzelner öffentlicher Einheiten innerhalb der wirtschaftlichen Einheit dargestellt werden sollten.

4.2 Fragen der Berichtsgrenzen

4.2.1 Nur eine Minderheit der Regierungen weltweit verwendet bei der Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen Berichtsgrenzen, die auf dem Control-Konzept basieren, das für GPFSs gilt. Es geht hauptsächlich um die Frage, ob dies ein Hindernis für die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen darstellt und, sofern dies der Fall ist, welche Maßnahmen in dieser Hinsicht zu ergreifen sind.

⁷ Der Ansatz zur Festlegung, welche separate Rechnung legenden Einheit im konsolidierten Finanzbericht als einzelne Rechnung legenden Einheit dargestellt wird.

Berichtsgrenzen auf der Basis des Control-Konzepts

- 4.2.2 Sowohl IPSAS 6 „Consolidated and Separate Financial Statements“ [Konzern- und separate Abschlüsse] als auch der separate IPSAS über Abschlüsse auf Grundlage des Zahlungsprinzips „Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting“ [Cash Basis IPSAS] enthalten Vorschriften und Leitlinien zur Festlegung der Berichtsgrenzen für Konsolidierungszwecke. In beiden IPSAS wird anhand der Anwendung des Control-Konzepts festgelegt, ob eine Einheit innerhalb der Berichtsgrenzen liegt. Beherrschung einer Einheit wird dabei definiert als die „Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik einer anderen Einheit zu bestimmen, um aus deren Tätigkeit Nutzen zu ziehen.“ Dabei verwenden beide IPSAS den Begriff „wirtschaftliche Einheit“ anstelle des im privatwirtschaftlichen Bereich üblichen Begriffs „Konzernunternehmen“. Unter einer wirtschaftlichen Einheit versteht man eine Gruppe von Einheiten, die eine beherrschende Einheit und eine oder mehrere beherrschte Einheit(en) umfasst.
- 4.2.3 Die Definition von Beherrschung enthält sowohl ein „Einfluss-Element“ (Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik einer anderen Einheit zu bestimmen, zumindest auf strategischer Ebene) als auch ein „Nutzen-Element“ (die Möglichkeit der beherrschenden Einheit, aus der Tätigkeit der anderen Einheit einen wirtschaftlichen Nutzen zu ziehen). Ohne eines dieser beiden Elemente läge keine Beherrschung einer Einheit vor, und sie läge aus diesem Grund nicht innerhalb der Berichtsgrenzen.

Berichtsgrenzen auf der Basis von Finanzstatistik und Haushaltsgrundsätzen

- 4.2.4 Auch wenn es Ausnahmen wie Neuseeland und die SOSIs auf US-Bundesebene gibt, verwenden zahlreiche Regierungen, die Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen veröffentlichen, für diese Berichte nicht die gleichen Berichtsgrenzen wie in ihren konsolidierten GPFs. Stattdessen wählen sie Berichtsgrenzen auf der Basis von finanzstatistischen oder von Haushaltsgrundsätzen.
- 4.2.5 Die finanzstatistischen Grundsätze spiegeln die Vorschriften des von den Vereinten Nationen und anderen internationalen Organisationen erstellten *System of National Accounts 1993* (SNA 93) und ihre Einhaltung oder Ableitung daraus wider. SNA 93 wurde überarbeitet, und das neue „SNA 2008“ wird in den kommenden Jahren länderübergreifend eingeführt werden. Die Finanzstatistik konzentriert sich auf die Darstellung von Finanzinformationen über den allgemeinen Verwaltungssektor (General Government Sector (GGS)). Der GGS umfasst diejenigen gemeinnützigen Einheiten, die nicht-marktbasierte Aktivitäten durchführen und sich zur Finanzierung ihrer Dienstleistungen in erster Linie auf die Budgetverteilung oder Budgetzuweisung aus dem Regierungshaushalt stützen. Der ganze öffentliche Sektor umfasst (a) die GGS, (b) den Sektor der Finanzdienstleister und Finanzintermediäre (Public Financial Corporations Sector (PFC)), und (c) den Sektor der öffentlichen Produktionsunternehmen und Nicht-Finanzdienstleister

(Public Non-Financial Corporations Sector, PNFC) wie staatliche Versorgungsunternehmen.

- 4.2.6 Im Rahmen von GPFSS werden lediglich beherrschte Einheiten konsolidiert. Bei einigen Gebietskörperschaften werden Einheiten auf Länder-/Provinz- und kommunaler Ebene durch die übergeordnete nationale Ebene beherrscht und werden aus diesem Grund im Rahmen der GPFSS konsolidiert, während bei anderen Gebietskörperschaften kein Beherrschungsverhältnis besteht. So wird beispielsweise die kommunale Verwaltungsebene in Großbritannien in den konsolidierten Abschluss [Gesamtabschluss] einbezogen, in Australien und Neuseeland findet dagegen keine solche Einbeziehung in die gesamtstaatliche Ebene statt. Im Rahmen der Finanzstatistik werden die GGS sämtlicher staatlicher Ebenen zusammengefasst. In der Praxis bedeutet dies, dass die GGS bei vielen Gebietskörperschaften Einheiten einschließen, die nicht zum Konsolidierungskreis von GPFSS gehören. Ein Vorteil der auf den GGS basierenden Berichtsgrenzen besteht darin, dass sie die weltweite Vergleichbarkeit verbessern, da Abweichungen innerhalb der Beziehung zwischen der nationalen und der nachgeordneten Ebene sich nicht auf die Berichtsgrenzen auswirken würden. Informationen auf Basis der Finanzstatistik können deshalb für Adressaten der GPFSS als Ergänzung der auf den Berichtsgrenzen gemäß IPSAS 6 basierenden Informationen nützlich sein.
- 4.2.7 Was die Einhaltung der Vorschriften zur Rechenschaftslegung angeht, ist der IPSASB der Auffassung, dass die in den GPFSS enthaltenen Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen für dieselbe Rechnung legende Einheit zu erstellen sind wie GPFSS. Dadurch ließe sich größere Klarheit über die Finanzquellen erzielen, die der Rechnung legenden Einheit zur Verfügung stehen, sowie über den Umfang der von einer öffentlichen Einheit zu erfüllenden Verpflichtungen. Sofern die Angaben zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen anhand einer anderen Berichtsgrenze erstellt werden, sollten sie so angepasst werden, dass Konsistenz mit den Berichtsgrenzen der GPFSS/GPFSS gewährleistet ist. IPSAS 22 „Disclosure of Financial Information about the General Government Sector“ [Angaben über Finanzinformationen über den allgemeinen staatlichen Sektor] regelt die Überleitungsvorschriften für Einheiten, die sich dazu entschließen, in ihren GPFSS Finanzinformationen über ihren auf finanzstatistischen Grundsätzen basierenden GGS offenzulegen; der Standard enthält ferner erläuternde Beispiele zur Art und Weise der Darstellung einer solchen Überleitung.
- 4.2.8 Ähnliche Herausforderungen bestehen dort, wo Berichtsgrenzen für die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf Basis haushaltswirtschaftlicher Grundsätze gezogen werden. Dies kann dann der Fall sein, wenn konsolidierte Abschlüsse Finanzinformationen enthalten zu Behörden, (a) die, obwohl sie beherrscht werden, ein gewisses Maß an operativer Autonomie genießen und einer separaten Genehmigung ihres Haushalts unterliegen, oder (b) sofern der Haushalt lediglich für den GGS aufgestellt wird. Es ist unter Umständen auch möglich, dass der Haushaltsansatz und der Abschluss unterschiedliche Kalkulationsgrundlagen aufweisen, so dass die Ergebnispositionen voneinander abweichen. IPSAS 24,

„Presentation of Budget Information in Financial Statements“ [Darstellung von Haushaltsinformationen in Jahresabschlüssen] enthält ferner Überlegungen zur Überleitung von Angaben im Haushalt und von Angaben im Abschluss.

4.3 Die Berichterstattung über die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf nachgeordneten Ebenen

4.3.1 Bisher stand die konsolidierte nationale Ebene im Mittelpunkt dieses Konsultationspapiers. Obwohl wie in Darstellung 1 aufgezeigt wurde, Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen immer verbreiteter werden, gilt dies für die nachgeordneten Ebenen nur mit Einschränkungen. Portland (Oregon/USA) und Maricopa County (Phoenix, Arizona/USA) sind große kommunale Einheiten in den Vereinigten Staaten, die Berichte zur Lage ihrer öffentlichen Finanzen erstellt haben. Unter den städtischen Ballungszentren in Nordamerika ist der letztgenannte County der statistisch gesehen am stärksten wachsende. Die Berichte beider Einheiten weisen primär einen Vergangenheitsbezug auf und (a) enthalten Informationen zum historischen Zehnjahrestrend zu einer Reihe finanzieller und demografischer Variablen, (b) heben positive und negative Trends hervor und (c) stellen im Falle von Maricopa in erheblichem Umfang Vergleichsdaten anderer großer US-Kommunen dar.

4.3.2 In Kanada veröffentlichte die Provinzregierung von Ontario 2005 unter dem Titel „Towards 2025: Assessing Ontario’s Long-Term Outlook“ einen zukunftsgerichteten Bericht. Darin wird eine langfristige Einschätzung der wirtschaftlichen und finanziellen Zukunft Ontarios gegeben. Der Bericht enthält eine Beschreibung erwarteter Veränderungen der Wirtschaft Ontarios und des demografischen Profils der Provinz über einen Zwanzigjahreszeitraum, ferner eine Beschreibung der potenziellen Auswirkungen dieses Wandels auf den öffentlichen Sektor und Ontarios Finanzlage in diesem künftigen Zeitraum. Zudem enthält er eine Analyse der wesentlichen Finanzfragen, die sich wahrscheinlich auf die langfristige Tragfähigkeit der Wirtschaft und des öffentlichen Sektors der Provinz auswirken werden.

4.3.3 Die auf nachgeordneter Ebene dargestellten Zeithorizonte sind in der Regel sehr viel kürzer als diejenigen in Berichten auf nationaler Ebene. Ein Zeithorizont von 20 Jahren, wie Ontario ihn in seinem Bericht darstellt, scheint atypisch für die nachgeordnete Ebene. So konzentriert sich beispielsweise der vom zuständigen State Comptroller [Rechnungshofpräsident] des US-Bundesstaates New York herausgegebene Bericht „Financial Condition Report on the State of New York“ [„Bericht zu den finanziellen Verhältnissen des Bundesstaates New York“] in erster Linie auf historische Trends und weist zwar einen Abschnitt über „Implications for the Future“ [„Konsequenzen für die Zukunft“] auf, der jedoch lediglich Erläuterungen zum künftigen Fünfjahreszeitraum unter anderem über den zukünftigen bundesstaatlichen Finanzierungsanteil an Medicaid, an den Schulen und über den Schulden-

dienst enthält. In Neuseeland sind die Kommunen verpflichtet, Haushaltspläne für einen Zehnjahreszeitraum zu veröffentlichen.

- 4.3.4 Der US Governmental Accounting Standards Board (GASB) [Standardisierungsgremium für die Rechnungslegung auf kommunaler und bundesstaatlicher Ebene], der Rechnungslegungsstandards für die der nationalen Ebenen nachgeordneten Verwaltungsebenen in den USA erlässt, führt derzeit ein Projekt mit dem Titel „Economic Condition Reporting: Fiscal Sustainability“ [„Berichterstattung über die wirtschaftlichen Verhältnisse: Finanzielle Tragfähigkeit“] durch. Ziel des Projekts ist (a) die Identifizierung von Informationen, die Berichtsadressaten benötigen, um die wirtschaftliche Lage und ihrer Bestandteile einer nachgeordneten öffentlichen Einheit einschließlich deren Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen beurteilen zu können, (b) der Vergleich des Informationsbedarfs mit den Informationen, die Berichtsadressaten im Rahmen von vollständigen Finanzberichten und anderen Quellen zur Verfügung gestellt werden, und (c) abzuwägen, inwiefern Erläuterungen oder Leitlinien für die übrigen Informationen erforderlich sein könnten. Der Schwerpunkt des Projekts liegt für den GASB hauptsächlich darin zu entscheiden, ob zusätzliche Angaben, die zur Beurteilung der Finanzlage einer nachgeordneten Einheit erforderlich sind, vorgeschrieben werden sollten, oder ob empfohlen wird, diese Angaben in die allgemeine finanzielle Berichterstattung einzubeziehen. Das Projekt befasst sich auch mit den Angaben, die von Berichtsadressaten als erforderlich identifiziert werden, um diejenigen Risiken zu beurteilen, die sich aus der wechselseitigen finanziellen Abhängigkeit der nachgeordneten Einheit ergeben.
- 4.3.5 Die vom GASB verwendete Definition der wirtschaftlichen Lage umfasst drei Bestandteile: die Vermögenslage, die fiskalische Leistungskraft und die Leistungskraft in Bezug auf Dienstleistungen. Die Vermögenslage umfasst die Vermögenswerte, Schulden und das Nettovermögen der öffentlichen Einheit entsprechend der Darstellung in der Vermögensrechnung. Die fiskalische Leistungskraft ist die Fähigkeit zur fortlaufenden Erfüllung der fälligen finanziellen Verpflichtungen, und sie ist deshalb eng verknüpft mit der Laufzeit von Schulden und mit der Liquidität. Die Leistungskraft in Bezug auf Dienstleistungen ist die Fähigkeit und die Bereitschaft einer öffentlichen Einheit, ihren Verpflichtungen zur fortlaufend Erbringung von Dienstleistungen nachzukommen. In Übereinstimmung mit der Arbeitsdefinition des IPSASB zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen (siehe Abschnitt 1) umfasst die Definition des GASB sowohl zukünftige Leistungsverpflichtungen als auch den Schuldendienst.
- 4.3.6 Der IPSASB ist der Auffassung, dass Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auch auf nachgeordneter Ebene erforderlich sind, damit deren GPFRs den Zielen der finanziellen Berichterstattung in Hinblick auf Rechenschaftslegung und Entscheidungsfindung gerecht werden. Allerdings werden Art und Umfang von Berichten, die zur Realisierung dieser Ziele erforderlich sind, wie in Abschnitt 5 erläutert, je nach Einheit variieren.

4.4 Konsolidierte Finanzberichte oder Finanzberichte einzelner öffentlicher Einheiten?

- 4.4.1 Unabhängig von der Frage der jeweiligen staatlichen Ebene, auf der die öffentlichen Einheiten über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen berichten, stellt sich die Frage, inwieweit diesbezügliche Anforderungen (a) mit konsolidierten Finanzberichten, die die beherrschende und die beherrschte/n Einheit/en umfassen, verknüpft und auf diese beschränkt werden sollten, oder (b) ob sie auf die einzelnen Berichte beherrschter Einheiten angewandt werden sollten.
- 4.4.2 Die Feststellung, ob der Nutzen dieser Informationen für Adressaten von Abschlüssen beherrschter Einheiten die Kosten der Darstellung von Angaben rechtfertigen, ist unter Umständen von einer Reihe von Faktoren abhängig. Dazu gehört die Frage, ob eine beherrschte Einheit wesentliche Steuererhebungsvollmachten oder Tilgungsverpflichtungen hat, und ob demzufolge überhaupt Berichtsadressaten für Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen vorhanden sind. Grundsätzlich scheint es fraglich, inwiefern die Kosten für die Erstellung von Berichten für einzelne Einheiten zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen durch eine entsprechende Einheit innerhalb der wirtschaftlichen Einheit durch ihren Nutzen für Berichtsadressaten überhaupt gerechtfertigt sind. Darüber hinaus kann es zu Verständnisrisiken kommen, wenn einzelne Einheiten aus einer wirtschaftlichen Einheit separate Berichte und Angaben zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen veröffentlichen. Es wäre unter Umständen auch irreführend, wenn Einheiten mit begrenzten Fähigkeiten, Steuern zu erheben, Prognosen auf der Basis von Steuerentscheidungen veröffentlichen, die außerhalb ihrer Zuständigkeit liegen und dies nicht angeben.

Vorläufige Einschätzung (3)

IPSASB-Leitlinien sollten auf dem Konzept der Rechnung legenden Einheit basieren und praktische Empfehlungen für die konsolidierten Berichte aller öffentlicher Ebenen enthalten.

5 WELCHE INDIKATOREN DER LANGFRISTIGEN TRAGFÄHIGKEIT DER ÖFFENTLICHEN FINANZEN SOLLTEN DARGESTELLT WERDEN?

5.1 Vorbemerkung

5.1.1 Dieser Abschnitt beschäftigt sich mit der Frage, welche Indikatoren der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen von den verschiedenen öffentlichen Einheiten dargestellt werden sollten. Er bezieht sich dabei auf die qualitativen Merkmale der finanziellen Berichterstattung.

5.2 Gegenwärtig verwendete Indikatoren

5.2.1 Öffentlich zugängliche Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen enthalten eine Reihe von Indikatoren. Zu den zusammen mit den Arbeitsdefinitionen dargestellten Indikatoren gehören beispielsweise:

- **Bruttoverschuldung (Gross Debt):** Die Summe der Wertpapiere der öffentlichen Hand (auf konsolidierter Basis), erhaltene Kredite und sonstige Ausleihungen, Einlagen bei Banken und erhaltene Vorauszahlungen.
- **Nettoverschuldung (Net Debt):** Bruttoverschuldung abzüglich der Summe der Investitionen, ausgereichte Kredite, Barmittel und Einlagen bei Banken und geleistete Vorauszahlungen.
- **Nettovermögen (Net Worth):** Summe Aktiva (finanzielle und nicht-finanzielle) abzüglich der Summe der Passiva (Schulden, Pensionslasten und sonstiges) und abzüglich eingebrachte Kapitalanteile.
- **Nettofinanzvermögen (Net Financial Worth):** Summe der finanziellen Vermögenswerte abzüglich Summe Passiva abzüglich Anteilen und andere eingebrachte Kapitalanteile.
- **Haushaltsdefizit (Fiscal Gap):** Der Umfang des unmittelbaren oder dauerhaften Anstiegs der Erträge oder der Verringerung der Ausgaben, ausgedrückt in Prozent vom BIP, der erforderlich wäre, die Verschuldung im Verhältnis zum BIP für einen künftigen Projektionszeitraum auf oder unter dem gegenwärtigen Stand zu halten.
- **Intertemporale Haushaltslücke (Inter-temporal Budget Gap):** Die intertemporale Haushaltslücke ist abgeleitet von der intertemporalen Budgetrestriktion (Intertemporal Budget Constraint, IBC). Die IBC berechnet den Primärsaldo (Überschuss bzw. Defizit der Zinszahlungen), der für die Stabilisierung (in einigen Fassungen auch Eliminierung) der Schuldenlast erforderlich ist. Diese Berechnung erfolgt mittels Abzinsung sämtlicher prognostizierter Einnahmen und Ausgaben zuzüglich der aktuellen Schuldenlast. Eine intertemporale Haushaltslücke besteht, wenn der gegenwärtige abgezinste Barwert des prognostizierten Primärsaldos die aktuelle Schuldenlast nicht deckt.
- **Finanzpolitische Abhängigkeit:** Umfang, in dem eine Rechnung legende Einheit von externen Finanzierungsquellen, die außerhalb seiner Kontrolle sind, abhängig ist.

5.2.2 Viele der oben aufgeführten Indikatoren werden in der Regel als Anteil am Bruttoinlandsprodukt oder als Pro-Kopf-Wert dargestellt. In diesem Abschnitt wird der Frage nachgegangen, ob der IPSASB eine Empfehlung für eine Mindestanzahl von Indikatoren aussprechen soll, die in den GPFs offengelegt werden könnten, und zwar unabhängig von ihrer Bedeutung, die ihnen im finanzpolitischen Rahmenkonzept einer Gebietskörperschaft zukommt. Der Vorteil eines solchen Ansatzes läge in der Förderung globaler Konsistenz. Die Nachteile liegen in dem Umstand, dass bisher ein Konsens über die Relevanz dieser Indikatoren zu fehlen scheint und dass ihre Wesentlichkeit lokal oder regional begrenzt sein kann. So kann beispielsweise die Bruttoverschuldung irreführend sein, da sich aus ihr keine Trends wie das Anwachsen des Vermögens öffentlicher Pensionskassen ablesen lassen. In Neuseeland gibt es Vorbehalte gegen die Verwendung von Informationen über Haushaltslücken, und in Australien wird als Primärindikator für die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen nicht mehr länger die Nettoverschuldung sondern nunmehr das Nettofinanzvermögen herangezogen. Vorsicht ist auch beim Vergleich von Maßnahmen über Zeiträume hinweg und zwischen Gebietskörperschaften geboten, da einige der Maßnahmen, wie beispielsweise die intertemporale Haushaltslücke, je nach Ausgangsjahr der Prognose und dem Abzinsungssatz schwanken können.⁸

5.3 Relevanz der verschiedenen Arten von Indikatoren

5.3.1 Bei der Abwägung der Ansätze zur Offenlegung von Informationen in der verbalen Berichterstattung ist das von Schick entwickelte Rahmenkonzept hilfreich. Schick stellt darin vier Dimensionen für die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen dar:

- **Liquidität:** die Fähigkeit der öffentlichen Hand, aktuelle und wahrscheinliche zukünftige Schulden/Verpflichtungen zu erfüllen;
- **Wachstum:** die Fähigkeit der öffentlichen Hand, über einen längeren Zeitraum Wirtschaftswachstum aufrechtzuerhalten;
- **Generationengerechtigkeit:** die Fähigkeit der öffentlichen Hand, künftigen Generationen einen finanziellen Nettonutzen im gleichen Umfang wie der gegenwärtigen Generation zur Verfügung zu stellen, und
- **Stabile Steuersätze:** die Fähigkeit der öffentlichen Hand, künftigen Verpflichtungen ohne Erhöhung der Steuerlast nachzukommen.

Die Dimensionen Liquidität und Generationengerechtigkeit weisen Ähnlichkeiten mit den Begriffen fiskalische Leistungskraft und Leistungskraft in Bezug auf öffentliche Dienstleistungen auf, die im Rahmen des in Abschnitt 4 erläuterten GASB-Projekts entwickelt wurden.

5.3.2 Liquidität ist für alle Ebenen der öffentlichen Verwaltung von Bedeutung. Deshalb sind auch Prognosen über die Verschuldung für alle Behörden rele-

⁸ Allen Schick „Sustainable Budget Policy Concepts and Approaches“ (2008).

vant. Die Relevanz und Betonung der anderen oben aufgeführten Dimensionen kann jedoch (a) zwischen den verschiedenen Ebenen der öffentlichen Hand variieren und hängt (b) von Faktoren wie Größe und der Fähigkeit, Steuereinnahmen zu erzielen, ab. So ist beispielsweise die Dimension Wachstum auf nationaler Ebene und größere nachgeordnete Einheiten von Bedeutung, insbesondere für diejenigen mit Zuständigkeiten in den Bereichen Körperschaftsteuer und Konjunkturförderung. Dies kann jedoch für Städte mit überwiegendem Vorstadt- oder Wohncharakter weniger bedeutend sein, wenn sie nur in begrenztem Umfang in der Lage sind, Einfluss auf die wirtschaftlichen Aktivitäten einer Großstadtregion zu nehmen.

5.3.3 Die Dimension stabile Steuersätze ist der Kernpunkt der Analyse auf nationaler Ebene. Für öffentliche Einheiten mit begrenzter Fähigkeit, Steuereinnahmen zu erzielen, die mit ihrem Steueraufkommen größtenteils von Transfers innerhalb der Ebenen der öffentlichen Hand abhängig sind, ist sie jedoch unter Umständen weniger relevant.

5.3.4 Das BIP ist ein wichtiger Indikator für große und wirtschaftlich bedeutende nachgeordnete Einheiten innerhalb bundesstaatlicher Strukturen wie in den USA, Australien, den kanadischen Provinzen und bestimmten europäischen Regionen mit einem hohen Grad wirtschaftlicher Aktivitäten. Es ist jedoch unwahrscheinlich, dass es für kleine Kommunen relevant oder überhaupt verfügbar ist. Gleichmaßen sind Haushaltsdefizite und intertemporale Budgetrestriktionen Konstrukte auf nationaler Ebene, die auf den öffentlichen Sektor als Ganzes anzuwenden sind und nicht ohne Schwierigkeiten auf einzelne nachgeordnete öffentliche Einheiten übertragbar sind.

5.3.5 Der Ansatz für die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen muss daher die Aspekte Steuerhoheit, den wirtschaftlichen Status und sonstige spezifische Umstände der öffentlichen Einheit widerspiegeln. So ist beispielsweise mit einiger Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Umfang, in dem eine öffentliche Einheit in Steuerfragen von der Steuerpolitik einer übergeordneten Ebene abhängig ist, als bedeutender Indikator anzusehen ist. Seine Bedeutung liegt in der Darstellung des Umfangs, in dem die Aufrechterhaltung der gegenwärtigen erbrachten Dienstleistungen und die Fähigkeit zur Erfüllung von finanziellen Verpflichtungen von den Entscheidungen anderer Einheiten abhängig sind. Ein 1995 vom „Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)“ herausgegebener Bericht über „Indicators of Financial Condition“ [„Indikatoren der finanziellen Verhältnisse“] spricht hier von „Anfälligkeit“ (vulnerability), um den Umfang, in dem eine öffentliche Verwaltung sowohl auf nationaler als auch auf internationaler Ebene von Finanzierungsquellen, die außerhalb ihrer Kontrolle oder ihrer Zuständigkeit liegen, abhängig und deshalb anfällig (vulnerable) für etwaige Änderungen derselben ist.

5.4 Relevanz qualitativer Merkmale der finanziellen Berichterstattung

- 5.4.1 Im Rahmen des „Conceptual Framework“-Projekt des IPSASB wurden die qualitativen Merkmale der finanziellen Berichterstattung gewürdigt. Die qualitativen Merkmale der in den GPFRs enthaltenen Informationen sind Attribute, durch die diese Informationen geeignet sind, den Zielen der finanziellen Berichterstattung gerecht zu werden - d. h. für Zwecke der Rechenschaftslegung, für Entscheidungen zur Ressourcenallokation sowie politische und gesellschaftliche Entscheidungen. Für die Rechenschaftslegung ist es besonders wichtig, dass die gewählten langfristigen Indikatoren und die dazu gehörige verbale Berichterstattung eine Beschreibung der Größenordnung steuerpolitischer Herausforderungen enthalten, vor denen die öffentliche Einheit steht.
- 5.4.2 Zu den qualitativen Merkmalen der in den GPFRs enthaltenen Informationen, die der IPSASB in seinem „Conceptual Framework“-Projekt“ vorgeschlagen hat, gehören Relevanz, glaubwürdige Darstellung, Zeitnähe, Verständlichkeit, Vergleichbarkeit und Nachvollziehbarkeit. Wesentlichkeit, Kosten und ein angemessenes Gleichgewicht zwischen den qualitativen Merkmalen sind grundsätzliche Beschränkungen, denen diese Informationen unterliegen. Sämtliche dieser Merkmale sind relevant für eine Beurteilung, welche Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in den GPFRs dargestellt werden sollen.
- 5.4.3 Diese qualitativen Merkmale wurden in erster Linie für GPFSs analysiert und entwickelt, und es ist wahrscheinlich, dass sich aus ihrer Anwendung auf Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen eine Reihe von Fragen ergeben wird. Damit zukunftsbezogene Angaben für die Entscheidungsfindung und für die Rechenschaftslegung auch tatsächlich nützlich sind, müssen sie transparent sein. Nur so spiegeln sie die qualitativen Merkmale der Relevanz und der glaubwürdigen Darstellung wider. Aus diesem Grund ist es wichtig, dass Annahmen auf veröffentlichten finanzpolitischen Rahmenkonzepten und Zielgrößen basieren. Die Verwendung prospektiver Informationen führt auch zur Frage der Nachvollziehbarkeit dieser Informationen. Beide Bereiche werden in einem späteren Abschnitt dieses Konsultationspapiers erörtert. Die sich im Zeitverlauf ändernden Indikatoren sind ein weiteres wichtiges Thema, da die Indikatoren sich als volatil erweisen könnten. Deshalb kann es irreführend sein, einen Indikator nur für einen isolierten Zeitpunkt darzustellen.
- 5.4.4 Angesichts der unterschiedlichen Relevanz verschiedener Arten von Indikatoren, und aufgrund des Umfangs, in dem sie die qualitativen Merkmale der finanziellen Berichterstattung erfüllen würden, sollte nach Auffassung des IPSASB gegenwärtig keine Empfehlung für einheitliche Indikatoren ausgesprochen werden. Stattdessen ist das Gremium der Meinung, dass die Gründe für die Wahl spezifischer Indikatoren offengelegt und durch Querverweise auf qualitative Merkmale in Finanzberichten gestützt werden sollten. Vergleichsinformationen darzustellen und gegebenenfalls die Gründe offenzulegen, weshalb Indikatoren nicht mehr angegeben werden, wird als „Gute Praxis“ angesehen. Die Vermeidung häufiger Änderungen führt zu Stabilität und verbessert die Verständlichkeit für die Berichtsadressaten.

Vorläufige Einschätzung (4)

IPSASB-Leitlinien sollten Empfehlungen enthalten, dass Indikatoren für die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf folgender Basis auszuwählen sind: (a) ihrer Relevanz für die öffentliche Einheit, (b) inwieweit sie die qualitativen Merkmale einer finanziellen Berichterstattung erfüllen, und (c) ihrer Eignung zur Abbildung der finanzpolitischen Herausforderungen, vor denen die Rechnung legende Einheit steht. Ferner sollten sie die Empfehlung enthalten, dass Vergleichsinformationen zur Verfügung gestellt werden und dass gegebenenfalls die Gründe für nicht mehr dargestellte Indikatoren offen gelegt werden.

6 GRUNDLAGEN DER ERSTELLUNG: WESENTLICHE GRUNDSÄTZE

6.1 Vorbemerkung

6.1.1 Dieser Abschnitt des Konsultationspapiers beschäftigt sich (a) mit Programmen und Transaktionen, die im Rahmen von Berichten zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen berücksichtigt werden, sowie den Grundsätzen, nach denen ihre Aufnahme in GPFRs zu erfolgen hat. Die Grundlage der Rechenbasis - ob Finanzstatistik, Prinzip der Periodenabgrenzung oder Haushaltsgrundsätze - kann die dargestellten Programme und Transaktionen beeinflussen, und die nachfolgenden Abschnitte sollten im Zusammenhang mit den in den Abschnitten 4 und 5 erläuterten Themenbereiche gelesen werden.

6.2 Aktuelle vs. zukünftige Politik

6.2.1 Abschlussersteller treffen in der Regel keine Aussagen über künftige Handlungen von Regierungen und machen keine Annahmen über die Nichtfortführung staatlicher Programme, sofern die entsprechenden Gesetze nicht zum Berichtsstichtag verabschiedet wurden. Obwohl dies in Hinblick auf die GPFSs ein vernünftiges Prinzip ist, kann nicht eindeutig davon ausgegangen werden, dass dieses Prinzip auch für die im Rahmen von GPFRs dargestellten Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen jederzeit angemessen ist.

6.2.2 Im Zusammenhang mit der langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen kann es aufgrund von Konflikten im Rahmen rechtlicher Verpflichtungen oder Programmen mit zeitlichen Befristungen zu finanziell angespannten Situationen kommen. Ein Beispiel für eine solche angespannte Situation läge vor, wenn eine Vorschrift besteht, nach der Leistungen aus einem Sonderfonds zu zahlen sind, der nach den getroffenen Prognosen aber ausgeschöpft sein wird, bevor sämtliche prognostizierten Zahlungsansprüche erfüllt sein werden. Programme mit zeitlichen Befristungen können durch ähnliche Programme ersetzt werden. Deshalb kann die Anwendung eines strikten „rechtlichen Auslaufprinzips“ zwar zu einem besseren Verständnis prognostizierter Mittelabflüsse führen, gleichzeitig aber den Nutzen von Informationen beeinträchtigen. Demzufolge könnte ein Prinzip, das im Wesentlichen aus Vorsichtsgründen in GPFSs angewandt wurde, zu unvorsichtigen Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen führen.

6.2.3 Die Arbeitsmarktprognosen im „Long-Term Public Finance Report“ [„Bericht zur langfristigen Entwicklung öffentlicher Finanzen“] der britischen Regierung vom Dezember 2006 spiegelten die Absicht der Regierung wider, das Rentenalter zu erhöhen, obwohl das entsprechende Gesetz hierfür zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Berichts noch nicht verabschiedet war. Der Bericht trug den Schwierigkeiten Rechnung, die Auswirkungen des geänder-

ten gesetzlichen Renteneintrittsalters auf den Arbeitsmarkt vollständig richtig abzuschätzen, indem diese Auswirkungen in drei verschiedenen Varianten dargestellt wurden. Trotz der Komplexität solcher Schätzungen zeigt der Ansatz der britischen Regierung, dass es viele Fälle geben kann, in denen Prognosen auf Grundlage von fest angekündigten Regierungsabsichten zu relevanteren Informationen führen kann, als Informationen auf der Basis des rechtlichen Status quo, der mit hoher Wahrscheinlichkeit bald durch neue gesetzliche Vorschriften abgelöst wird.

- 6.2.4 Die vorläufige Einschätzung des IPSASB geht dahin, dass eine „Gute Praxis“ für die Offenlegung von der Annahme ausgeht, dass die aktuelle Politik für diejenigen wesentlichen Ausgaben fortgeführt wird, die im Einzelnen bereits vorgesehen sind. Dies bedeutet, dass künftige Ereignisse nicht in diese Annahmen aufgenommen werden sollten. Bei Ausgaben, die nicht im Einzelnen vorgesehen sind, ist es eher unwahrscheinlich, dass die Unterscheidung zwischen aktueller und zukünftiger Politik für die Prognosen eine Rolle spielt. Es wird wichtig sein, die allgemeinen Annahmen offenzulegen, auf denen die Prognosen solcher Ausgaben beruhen.
- 6.2.5 Nützlich ist ferner eine Unterscheidung zwischen Top-down- und Bottom-up-Ansätzen. Im Rahmen von Top-down-Ansätzen wird angenommen, dass sich die Steuerpolitik und Steuergesetzgebung nicht ändert. Umgekehrt wird bei Bottom-up-Ansätzen jeder wesentliche individuelle Ausgaben- oder Einnahmeposten, der die bestehende staatliche Politik widerspiegelt, prognostiziert und verabschiedet. Großbritannien hat in seiner Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen beide Ansätze angewandt: Top-down-Modellansätze im „Economic and Fiscal Strategy Report“ und Bottom-up-Ansätze im „Long-Term Fiscal Sustainability Report“. Neuseeland hat ebenfalls einen Top-down-Ansatz angewandt.
- 6.2.6 Im Rahmen von Bottom-up-Ansätzen wird jeder wesentliche individuelle Ausgaben- oder Einnahmeposten prognostiziert und zusammengefasst. Bottom-up-Ansätze können sowohl (a) vollständige Annahmen und Prognosen, als auch (b) einen vereinfachten Ansatz enthalten, bei dem nur bestimmte Programme modelliert werden, während bei Ausgaben für andere Programme von der Annahme ausgegangen wird, dass ihr Anteilsverhältnis am BIP über ihre Laufzeit konstant bleibt.
- 6.2.7 Bottom-up-Ansätze und Top-down-Ansätze können Ergänzungen darstellen. Individuelle Ausgaben werden auf Bottom-up-Basis prognostiziert und Steuerpolitik auf Top-down-Basis angewandt, um die Größenordnung der finanzpolitischen Änderungen anzugeben, die erforderlich sind, um einen nachhaltigen Weg einzuschlagen. Aus diesem Grunde ist es wichtig, dass in den GPFs offengelegt wird, welcher der beiden Ansätze angewandt wurde.

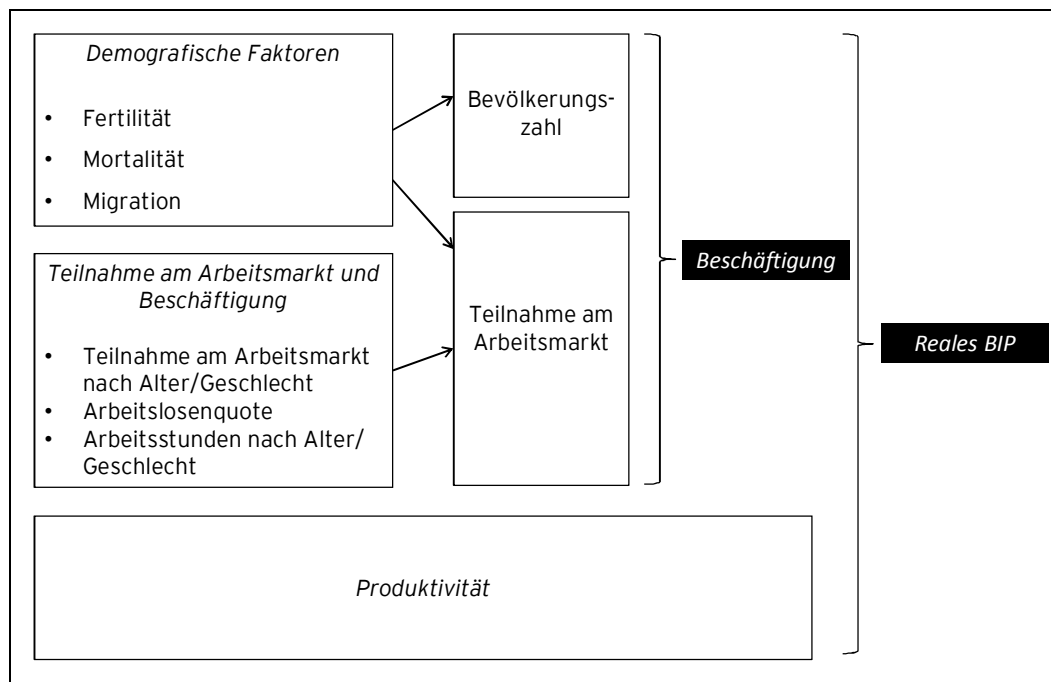
6.3 Mittelzuflüsse

- 6.3.1 Wie bereits angemerkt, liegt einer der Hauptvorteile der Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen anders als bei GPFRs darin, dass in ihrem Rahmen prognostizierte Mittelzuflüsse aus Steuern und anderen Quellen berücksichtigt werden können, bei denen das mit dem Zufluss verbundene steuerrelevante Ereignis in der Zukunft liegt (siehe Abschnitt 2).
- 6.3.2 Sämtliche Gebietskörperschaften, die für dieses Konsultationspapier inoffiziell untersucht wurden, enthalten in ihren Berichten Steuerprognosen und Prognosen über sonstige staatliche Finanzierungsmaßnahmen. Die meisten Gebietskörperschaften haben einen Ansatz gewählt, in dessen Rahmen von der Annahme ausgegangen wird, dass sich die Steuerpolitik im Projektionszeitraum nicht ändert. Die Europäische Kommission schlägt vor, dass sich darin zwei wesentliche Annahmen widerspiegeln:
- Der Anteil der wesentlichen Steuerbemessungsgrundlagen am BIP bleibt konstant, und es gibt keine Änderungen bei der strukturellen Lohnquote der Volkswirtschaft oder der Sparquote der Privathaushalte.
 - Der Durchschnittssteuersatz bleibt für die verschiedenen Steuerbemessungsgrundlagen konstant. Dies steht in Einklang mit der Annahme einer Indexierung sämtlicher Schwellenwerte, Steuerstufen, Mindeststeuersätze und Steuerfreibeträge für den Durchschnittslohn.
- 6.3.3 Mit der Anwendung eines solchen Ansatzes ist eine Modifizierung des für GPFRs geltenden Grundsatzes verbunden, nach dem nur rechtsgültig beschlossene Maßnahmen berücksichtigt werden dürfen. Die Annahme, dass die Individualbesteuerung ein konstantes Anteilsverhältnis am BIP aufweist, ist ebenfalls eine allgemein angewandte und einfache Methode zum Umgang mit der „kalten Progression“ [fiscal drag], wenn der Einzelne durch Steigerungen der Nominaleinkommen in eine höhere Steuerstufe gerät. Diese Annahme findet jedoch nicht bei allen Gebietskörperschaften Verwendung. In ihrem Bericht „Long-Term Fiscal Position“ aus dem Jahr 2006 äußert Neuseeland Vorbehalte gegen diesen Ansatz, da der Vorschlag eines „konstanten Verhältnisses von Steuern zu BIP eine starke Annahme darstellt“. In der Frage der Individualbesteuerung erwägt Neuseeland deshalb die Anwendung eines differenzierteren Ansatzes.
- 6.3.4 Im Zusammenhang mit den Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFRs kommt es deshalb in erster Linie darauf an, dass die Berichtsadressaten über die Hauptquellen der Steuereinnahmen informiert werden sowie darüber, wie die Steuerbemessungsgrundlage sich über den Prognosezeitraum erhöht (oder verringert), d. h. (a) sofern Einnahmen individuell modelliert werden und über die wichtigsten Annahmen, oder (b) sofern Einnahmen nicht individuell modelliert werden, und die Prognosen stattdessen von einem Einnahmewachstum entsprechend dem BIP ausgehen.

6.4 Demografische und wirtschaftliche Annahmen

6.4.1 Obwohl eine beträchtliche Übereinstimmung zwischen den jeweils von der öffentlichen Hand für ihre Prognosen verwendeten Annahmen besteht, gibt es unterschiedliche Möglichkeiten, sie zu klassifizieren. So teilt beispielsweise Australien sein reales BIP in drei Bestandteile auf: Bevölkerungszahl, Teilnahme am Arbeitsmarkt und Produktivität. Bevölkerungszahl wird hierbei verstanden als Anzahl der Personen im beschäftigungsfähigen Alter, Teilnahme am Arbeitsmarkt als die durchschnittliche Anzahl der Arbeitsstunden jeder einzelnen Person im beschäftigungsfähigen Alter und Produktivität als die durchschnittliche Produktionsmenge je Arbeitsstunde. Die Festlegung der Bevölkerungszahl erfolgt durch Annahmen über Fertilität, Mortalität und Migration. Die Bevölkerungszahl wirkt sich auch auf die Teilnahme am Arbeitsmarkt aus, da die Zahl der Beschäftigten und der geleisteten Arbeitsstunden mit Alter und Geschlecht zusammenhängen. Eine schematische Darstellung der Aufteilung, die dem jüngsten „Intergenerational Report“ [„Intergenerative Berichterstattung“] des Australian Commonwealth entnommen wurde, findet sich in Darstellung 7.

Exhibit Seven Disaggregation des BIP: Der Ansatz des Australian Commonwealth



Quelle: Australian Commonwealth Treasury: Intergenerational Report 2.

6.4.2 Rechnungslegungsstandards, die sich auf zukunftsbezogene Angaben stützen, um die Auswirkungen von Ereignissen der Vergangenheit auf Jahresabschlussposten zu beurteilen, erfordern eine Offenlegung der wesentlichen Annahmen. So verlangt IPSAS 25 „Employee Benefits“ die Offenlegung der versicherungsmathematischen Annahmen, die der Ermittlung der Verbindlichkeiten und Vermögenswerte aus Verpflichtungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zugrunde liegen. Hierzu gehören erwartete Erträge aus Planvermögen, die erwarteten Lohn- und Gehaltssteigerungen sowie die Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung.

6.4.3 Angesichts der zunehmenden Bedeutung ökologischer Nachhaltigkeit müssen im Rahmen von Annahmen unter Umständen Umweltschutzfaktoren wie die Ausbeutung und Erschöpfung des Ökosystems und die Auswirkungen begrenzter Trinkwasservorräte und endlicher natürlicher Ressourcen berücksichtigt werden.

6.4.4 Der IPSASB ist der Auffassung, dass es eine „Gute Praxis“ darstellt, sämtliche wesentlichen Annahmen offenzulegen, welche die Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFs untermauern. Die Herausforderung für Berichtsersteller liegt darin, einen sehr komplexen Prozess so darzustellen, dass er für die GPF-Adressaten präzise und verständlich ist, dabei jedoch eine übermäßige Vereinfachung vermeidet und so die Verlässlichkeit der dargestellten Angaben nicht verringert.

6.5 Alters- und nicht altersbezogene Programme

- 6.5.1 Ein gängiger Ansatz ist die Unterscheidung zwischen altersbezogenen Programmen, die demografischen Risiken unterliegen, und nicht-altersbezogenen Programmen respektive Programme, bei denen Alterungs- und demografische Faktoren keine Schlüsselgrößen für Ausgabenzwänge darstellen. So hat beispielsweise das Australian Commonwealth Government bei der Erstellung ihrer Intergenerational Reports für seine Ausgaben in den Bereichen Gesundheit, Pflegeversicherung, Sozialversicherungsbeiträge und Bildung - deren Anteil an den Gesamtausgaben 2007-2008 bei ca. 70 % liegt - eine individuelle Finanzmodellierung vorgenommen. Andere Ausgabenbereiche wie Verteidigung und nationale Sicherheit, Umweltschutz, Transport- und Kommunikationswesen sowie öffentliche Ordnung und Sicherheit wurden nicht individuell modelliert. Hier wurde aber von der Annahme einer weitgehenden Steigerung entsprechend dem BIP ausgegangen. Grundlage dieser Annahme ist der Umstand, dass diese anderen Bereiche keine eindeutige Verknüpfung mit demografischen Faktoren aufweisen. Darüber hinaus ist es angesichts der Verschiedenartigkeit dieser Ausgabenbereiche schwierig, sichere Ausgabenprognosen abzugeben. Dieser aggregierte Ansatz sowie die Annahme, dass die Ausgaben entsprechend dem BIP steigen, ermöglicht eine gewisse Flexibilität. Sie resultiert daraus, dass die Ausgaben in einigen Bereichen anteilig am BIP-Wachstum steigen dürfen, was durch Ausgabenminderungen in anderen Bereichen kompensiert wird. Frankreich und die Schweiz haben im Wesentlichen einen ähnlichen Ansatz gewählt und unterscheiden zwischen alters- und nicht-altersbezogenen Ausgaben: Die nicht-altersbezogenen Ausgaben sind den Prognosen zufolge auf realer Basis konstant oder entsprechen einem festen Anteil am BIP.
- 6.5.2 Damit Angaben zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen für GPFR-Adressaten relevant sind, müssen sie nach Auffassung des IPSASB sämtliche wesentlichen Programme und Transaktionen widerspiegeln. Geschieht dies nicht, ist es wichtig, dass die wesentlichen Programme und Transaktionen, die nicht aufgenommen wurden, eindeutig identifiziert werden. Dies gilt insbesondere für (a) Sozialtransferprogramme wie Sozialversicherung, Alterspensionen und Krankenversicherung, und ferner (b) Verpflichtungen gegenüber öffentlichen Unterstützungs- und Pensionskassen. Werden solche Programme und Verpflichtungen nicht angegeben, liegen die Ausgabenprognosen zu niedrig, was sich auf die Relevanz und Verlässlichkeit von Informationen auswirken kann.

6.6 Auswirkungen von gesetzlichen Vorschriften und politischen Rahmenkonzepten

- 6.6.1 Bei einigen Gebietskörperschaften existieren gesetzliche oder regulatorische Rahmenkonzepte für die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen (siehe die in Darstellung 1 enthaltenen Hinweise auf gesetzliche Vorschriften für die Tragfähigkeitsberichterstattung).

Solche Rahmenkonzepte enthalten in der Regel die Pflichten für die Erstellung und Darstellung der Berichte. Darüber hinaus können sie auch die Häufigkeit der Veröffentlichung solcher Berichte festlegen und die Vorschriften supra-nationaler Organe wie der Europäischen Kommission widerspiegeln. Ein Beispiel für ein solches Rahmenkonzept auf nationaler Ebene für Neuseeland wird in Darstellung 8 dargestellt.

Darstellung 8

Maßgebliches rechtliches Rahmenkonzept über die Entwicklung der und die Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen von Neuseeland

§ 26N des Public Finance Act 1989 (in der geänderten Fassung von 2004) führt aus:

Bericht über die langfristige Finanzlage

1. Vor Ende des zweiten Finanzjahres nach Inkrafttreten dieses Abschnitts und im Anschluss daran in Intervallen von nicht länger als 4 Jahren
 - (a) hat das Treasury einen Bericht über die langfristige Finanzlage zu erstellen, und
 - (b) der Minister hat jeden einzelnen Bericht dem Abgeordnetenhaus (House of Representatives) vorzulegen.
2. Der Bericht
 - (a) muss sich auf einen Zeitraum von mindestens 40 aufeinanderfolgenden Finanzjahren, beginnend mit dem Finanzjahr, in dem die Bericht erstellt wird, beziehen,
 - (b) und schließt Folgendes ein:
 - i. eine vom Secretary unterzeichnete Erklärung zur Verantwortlichkeit der Regierung aus der hervorgeht, dass das Treasury bei der Erstellung des in Nr. 1 genannten Berichts die Risiken und Aussichten nach bestmöglicher pflichtgemäßer Beurteilung dargestellt hat, und
 - ii. eine Erklärung über alle wesentlichen Annahmen, die den Prognosen in der entsprechend Nr. 1 erstellten Vermögensrechnung zugrunde liegen.

6.6.2 Es ist wichtig, den GPF-Adressaten die Einzelheiten der wesentlichen Aspekte von gesetzlichen und regulativen Vorschriften zur Verfügung zu stellen. Es besteht jedoch die Gefahr, dass solche Informationen zu sehr ins Detail gehen und damit die Verständlichkeit beeinträchtigen. Um diesem Risiko entgegenzuwirken, kann es deshalb durchaus sinnvoll sein, in GPFs auf andere öffentlich zugängliche Berichte zu verweisen.

6.6.3 Ebenfalls wichtig ist es, den Adressaten ausreichend Informationen über die zugrunde liegenden makro-ökonomischen Politikansätze und das finanzpolitische Rahmenkonzepte zur Verfügung zu stellen, um ihnen eine Interpretation der projizierten Informationen zu ermöglichen. Die Herausforderung besteht darin, solche Angaben nicht nur in verständlicher und umfassender, sondern auch in nachvollziehbarer Form darzustellen. In umfangreicheren Berichten zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen haben die Regierungen Australiens, Neuseelands und Großbritanniens dies versucht. Darstellung 9 zeigt Beispiele der Ansätze, die Australien auf Commonwealth-Ebene sowie die Europäische Kommission gewählt haben.

Darstellung 9

Offenlegung von Informationen über finanzpolitische Rahmenkonzepte: Australien und die Europäische Kommission

Australien

In seinem jüngsten „Intergenerational Report“, der 2007 veröffentlicht wurde, hebt das Australian Commonwealth Government die wesentlichen Aspekte seines makro-ökonomischen Rahmenkonzepts für die Finanzpolitik und die „Charter of Budget Honesty“ sowie die mittelfristige finanzpolitische Strategie hervor, die beide aus diesem Rahmenkonzept hervorgehen. Im Rahmen der Charter ist die Regierung verpflichtet, in seiner finanzpolitischen Strategie finanzpolitische Risiken zu berücksichtigen. Diese umfassen (a) die Aufrechterhaltung eines vorsichtigen Schuldenstands im Staatshaushalt, (b) die jeweilige Konjunkturlage, (c) die Angemessenheit der staatlichen Ersparnis (d) die Stabilität und Integrität des Steuersystems, und (e) die finanziellen Auswirkungen politischer Entscheidungen auf künftige Generationen. Zu den wesentlichen Aspekten der mittelfristigen finanzpolitischen Strategie gehört die Aufrechterhaltung eines ausgeglichenen Haushalts über den Konjunkturzyklus hinweg, wobei als zusätzliche Zielvorgabe vorgesehen ist, dass die Steuerlast nicht über das Niveau der Jahre 1996-1997 hinausgeht und sich die mittelfristige Netto-Vermögenslage Australiens verbessert. Das makro-ökonomische Rahmenkonzept enthält ferner eine Zielvorgabe für die Inflation auf Basis des Verbraucherpreisindex (VPI), nach der die Inflationsrate während der Dauer des Konjunkturzyklus durchschnittlich zwei bis drei Prozent beträgt.⁹

Europäische Kommission

Die Beurteilung der Tragfähigkeit bezüglich Schulden der Europäischen Kommission ist aus der intertemporalen Budgetrestriktion abgeleitet. Im Rahmen dieser Restriktion ist vorgeschrieben, dass die gegenwärtigen Gesamtschulden, d. h. die laufende öffentliche Verschuldung und der abgezinste Wert zukünftiger Ausgaben durch den abgezinste Wert künftiger Einnahmen der öffentlichen Hand gedeckt ist. Sofern durch die laufende Politik sichergestellt ist, dass die intertemporale Budgetrestriktion eingehalten wird, gilt die laufende Politik als tragfähig. Durch zwei Indikatoren für Tragfähigkeitslücken lassen sich der Umfang der ständigen Haushaltsanpassungen bewerten, durch die eine der folgenden Bedingungen erfüllbar ist: (a) Erreichen eines Ziels von 60 % des BIP entsprechend den Maastricht-Kriterien bis 2050 (S1-Indikator), und (b) Erfüllung der intertemporalen Budgetrestriktion über einen endlosen Zeitraum (der S2-Indikator). Die Mitteilung der Europäischen Kommission (DGECFIN) „Long-Term Sustainability of Public Finances“ [„Langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen“] an den Rat im Jahr

⁹ Das Australian Commonwealth Government hat seine steuerpolitische Strategie dementsprechend angepasst.

2006 enthielt Prognosen für die Beurteilung von Auswirkungen des demografischen Wandels auf die öffentlichen Haushalte und die Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen für die 25 EU-Mitgliedsstaaten. Auf der Basis der prognostizierten Ausgabentrends wurden Haushaltsdefizite und Schuldenstände für einen Zeithorizont von 50 Jahren prognostiziert.

Vorläufige Einschätzung (5)

IPSASB-Leitlinien zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen in GPFs sollten empfehlen, dass öffentliche Einheiten Angaben zu folgenden Sachverhalten machen:

- Jede Abweichung von dem Grundsatz, nachdem die Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf der aktuellen Politik basieren,
- die Basis, auf der die Prognosen von Mittelzuflüssen aus der Besteuerung oder anderen wesentlichen Einnahmequellen beruhen,
- sämtliche sonstige wesentliche Annahmen, welche die Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen stützen, und
- Einzelheiten der wichtigsten bestimmenden gesetzlichen und regulativen Aspekte sowie das zugrunde liegende makro-ökonomische und finanzpolitische Rahmenkonzept.

7 SPEZIFISCHE METHODIKFRAGEN

7.1 Vorbemerkung

7.1.1 Dieser Abschnitt beschäftigt sich mit (a) Zeithorizonten für Prognosen zur langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen, (b) Abzinsungssätzen und der Rolle von Sensitivitätsanalysen, (c) der Verlässlichkeit von Annahmen, und (d) der Häufigkeit von Prognosen.

7.2 Zeithorizonte für Prognosen und ihre Begründung

7.2.1 Weltweit gibt es wesentliche Abweichungen der von Regierungen für die Abgabe von Prognosen und zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen verwendeten Zeithorizonte, d. h. des jeweiligen Zeitraums, auf den sich eine Prognose bezieht. Darstellung 10 zeigt die Position für viele der in Abschnitt 1 identifizierten Berichte auf nationaler Ebene. Sowohl Australien als auch Neuseeland weisen derzeit einen Zeithorizont von 40 Jahren aus und in Europa stellt man im Allgemeinen einen Zeithorizont bis zum Jahr 2050 dar. In den USA ist dagegen bei den meisten Bundesbehörden ein Zeithorizont von 75 Jahren für Prognosen üblich. Dies ist auch der Zeitraum, der den Angaben im Finanzbericht der US-Regierung zu Grunde liegt.

7.2.2 Bei einigen Gebietskörperschaften können Prognosen für einen viel längeren Zeithorizont als den öffentlich dargestellten abgegeben werden. Sowohl Großbritannien als auch Schweden machen Prognosen, die bis zum Ende des Jahrhunderts reichen, stellen in ihren Berichten jedoch nur den Zeitraum bis 2050 dar. Es besteht ein offensichtlicher Zusammenhang zwischen der Belastbarkeit der Annahmen und dem Zeithorizont. Je weiter der Zeithorizont ab dem Berichtsstichtag gespannt ist, desto mehr zukünftige Ereignisse werden berücksichtigt, umso weniger belastbar und unter Umständen weniger nachvollziehbar werden jedoch die Annahmen. Umgekehrt können extrem kurze Zeithorizonte das Risiko erhöhen, dass Ereignisse und veränderte Trends, die knapp außerhalb des Zeithorizonts oder jenseits des Konjunkturzyklus liegen, sich wesentlich auf die dargestellten Angaben auswirken. In den USA wurde dem letztgenannten Risiko im Rahmen des Annual Trustee Reports for Social Security and Medicare zum Teil Rechnung getragen, indem für bestimmte Prognosen ein endloser Zeitraum verwendet wurde.

7.2.3 Es ist wichtig, dass die für Prognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen verwendeten Zeiträume in den GPFs dargestellt werden, ebenso wie die Gründe für etwaige Änderungen von bereits verwendeten oder von geplanten Zeithorizonten.

Darstellung 10
Übersicht über die Zeithorizonte in Berichten zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen

Land	Titel	Zeithorizont
Australien	Intergenerational Report	40
Deutschland	Bericht zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen	Bis 2050
Korea	Vision 2030	25
Niederlande	Aging and Sustainability of Dutch Public Finances	Bis 2100 (mit separater Würdigung bis 2040)
Neuseeland	New Zealand's Long-term Fiscal Position	40
Norwegen	Long-term Perspective for the Norwegian Economy	50
Schweden	Sweden's Economy (Annex to Budget)	Bis 2050
Schweiz	Langfristperspektiven der öffentlichen Finanzen in der Schweiz	50
Großbritannien	Long-term Public Finance Report	50
US: CBO	Long-term Budget Outlook	75
US: GAO	Long-term Fiscal Outlook	75
US: OMB	Long-term Budget Outlook in Analytical Perspectives	75
US: Financial Report of US Government	Statements of Social Insurance	75
Mitgliedsstaaten der Europäischen Union	Public Finances in the EMU	55

Quelle: OECD Fiscal Futures Project.

7.3 Abzinsungssätze

7.3.1 Für Annahmen und Prognosen kann die Anwendung von Abzinsungssätzen erforderlich sein, obwohl nicht alle der in Abschnitt 4 diskutierten Indikatoren eine Abzinsung nach sich ziehen. Die Antworten aus einem informellen Fragebogen lassen darauf schließen, dass für die Ermittlung der Abzinsungssätze je nach Modellierungsansatz eine ganze Reihe von Ansätzen verwendet wird. Zu diesen Ansätzen gehören (a) die für Schulden der öffentlichen Hand gezahlten Zinsen, und (b) die erwarteten langfristigen Wirtschaftswachstumsraten, entweder auf nominaler oder realer Basis.

7.3.2 Die Rechnungslegungsgrundsätze schreiben in der Regel vor, dass langfristige Verbindlichkeiten unter Anwendung spezifischer Abzinsungssätze auf ih-

ren Barwert abgezinst werden. So sieht beispielsweise IPSAS 25 „Employee Benefits“ [„Leistungen an Arbeitnehmer“] vor, dass die Abzinsungssätze den Zeitwert des Geldes widerspiegeln und den öffentlichen Einheiten gestatten müssen, eine Ermessensentscheidung darüber zu treffen, ob die Bestimmung des Zeitwerts des Geldes am besten anhand von Markttrenditen von öffentlichen Anleihen, erstrangigen Industrieanleihen oder anderen Finanzinstrumenten erfolgt. IPSAS 26 „Impairment of Cash-Generating Assets“ [„Wertminderungen von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten“] enthält ebenfalls Vorschriften zum Abzinsungssatz. Diese Ansätze spiegeln die Auffassung wider, nach der nicht-abgezinsten Nominalbeträge nicht dem qualitativen Merkmal der Relevanz entsprechen.

- 7.3.3 Es stellt sich die Frage, inwiefern zur Verbesserung der Vergleichbarkeit erwogen werden sollte, in den GPFRs einen Abzinsungssatz anzugeben, der eine „Best Practice“ für Abzinsungsprognosen über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen darstellt. Die Alternative bestünde einfach darin, eine Offenlegung der angewandten Abzinsungssätze und ihrer Begründung zu empfehlen. Der IPSASB ist der Auffassung, dass der letztere Ansatz zum gegenwärtigen Zeitpunkt angesichts des Entwicklungsstadiums auf diesem Gebiet und der breiten Palette der involvierten Berufsgruppen akzeptabel wäre.

7.4 Sensitivitätsanalyse

- 7.4.1 Demografische und wirtschaftliche Prognosen sind naturgemäß mit Unsicherheiten behaftet. Deshalb gehen Berichte der öffentlichen Hand zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen bei vielen Gebietskörperschaften in hohem Maße (a) auf die Auswirkungen von Abweichungen auf Basisfall- („Base Case“)-Prognosen, und (b) den Annahmen über die Einflussgrößen des Wirtschaftswachstums. Der jüngste australische Intergenerational Report (IGR) enthält den Hinweis, „die in diesem Bericht dargestellten Prognosen wurden auf der Basis von Annahmen getroffen, um einen plausiblen Zentralfall („Central Case“) zu erhalten. Diese Annahmen sind mit starken Unsicherheiten behaftet, und deshalb dürfen die Prognosen dieses Berichts nicht als verbindliche Vorhersagen gelesen werden.“
- 7.4.2 In Zusammenhang mit Abschlüssen enthalten bestimmte gegenwärtige IPSAS und Exposure Drafts (EDs) Vorschriften oder Vorschläge zur Offenlegung spezifischer Angaben zu den gewählten Sensitivitäten. So spiegelt beispielsweise IPSAS 25 den IAS 19 wider und schreibt entsprechend die Offenlegung der Auswirkungen von 1%igen Steigerungen oder 1%igen Verringerungen der angenommenen Kostentrends im Bereich der medizinischen Versorgung auf die Einnahmenbestandteile und die kumulierten Verpflichtungen hinsichtlich der Kosten für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor. ED 39 „Financial Instruments: Disclosures“ [„Finanzinstrumente: Angaben“] verlangt zum Ende der Berichtsperiode eine Sensitivitätsanalyse für jede Art von Marktrisiko, dem die öffentliche Einheit zum Ende der Berichtsperiode ausgesetzt ist, sowie die Darstellung der Me-

thoden und Annahmen, die bei Durchführung der Sensitivitätsanalyse zugrunde gelegt wurden.

- 7.4.3 Bei demografischen und wirtschaftlichen Annahmen stellt sich die Frage, wie die Ergebnisse der Sensitivitätsanalysen in den GPFRs am besten dargestellt werden können. Der Zeitpunkt für verbindliche Vorschriften des Boards ist vielleicht noch zu früh. Er ist jedoch zu der vorläufigen Schlussfolgerung gelangt, dass die Ergebnisse jeglicher Sensitivitätsanalysen offengelegt werden sollten, um bessere Informationen über das Ausmaß der finanzpolitischen Risiken verfügbar zu machen.

7.5 Verlässlichkeit von Prognosen

- 7.5.1 Es ist unwahrscheinlich, dass für langfristige Zeiträume abgegebene Prognosen auch tatsächlich so eintreffen. Das bedeutet nicht, dass Prognosen unzuverlässig sind. Das Ausmaß der Differenz zwischen Prognose und tatsächlichem Ergebnis hängt stark vom künftigen Regierungshandeln ab. Wie schon angemerkt, liegt der Zweck von Prognosen darin, Informationen zu erhalten über den Umfang der finanzpolitischen Herausforderungen, vor denen die Regierungen stehen, über die Dringlichkeit, mit der auf diese Herausforderungen reagiert werden muss und die Art und Weise, wie sie sich im Lauf der Zeit ändern, so dass Entscheidungen auf umfassender informatorischer Grundlage erfolgen und von den Regierungen Rechenschaft über die langfristigen Auswirkungen ihrer Entscheidungen gefordert werden können. Zu diesem Zweck müssen die Prognosen verlässlich sein. Deshalb ist es wichtig, dass sie eher vernünftig und realistisch denn als genaue Vorhersagen der Zukunft angelegt sind.
- 7.5.2 Demzufolge können öffentliche Einheiten verschiedene Ansätze wählen, um die Angemessenheit und die Realitätsnähe ihrer Prognosen zu verbessern. Derzeit unterliegen veröffentlichte Prognosen nur in den USA einem formellen Prüfungsverfahren mit Testat. Auf US-Bundesebene sind die Statements of Social Insurance (SOSIs) seit 2006 ein Hauptabschlussbestandteil in den Finanzberichten der US-Regierung. Die SOSIs enthalten Schätzungen in Bezug auf die Finanzlage der wichtigsten (beitragsorientierten) Sozialversicherungsprogramme der US-Regierung, im Wesentlichen den überwiegenden Teil von Medicare und Social Security. In den SOSIs werden Annahmen aus den Annual Trustee Reports verwendet und ein Zeithorizont von 75 Jahren zu Grunde gelegt. Der US-amerikanische Bundesrechnungshof GAO versagte den SOSI 2006 den Bestätigungsvermerk, erteilte einen solchen jedoch für die SOSIs 2007 und führte darin aus, dass die SOSIs „in allen wesentlichen Belangen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der finanziellen Verhältnisse der Sozialversicherungsprogramme der US-Regierung vermitteln.“ Weitere Informationen zur Sensibilität der Annahmen sind in den ergänzenden Informationen sowie in den Erläuterungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Finanzbericht enthalten, die beide gegenwärtig nicht Gegenstand einer Prüfung bzw. einer Erteilung eines Bestätigungsvermerks sind. Der derzeitige Wortlaut des uneingeschränkten Bestätigungs-

vermerks für die SOSI 2007 und 2008 findet sich in in der nachfolgenden Darstellung 11.

Darstellung 11
**Bestätigungsvermerk des US Government Accountability Office für das State-
ment of Social Insurance**

UNEINGESCHRÄNKTER BESTÄTIGUNGSVERMERK ÜBER DIE STATEMENTS OF SOCIAL INSURANCE FÜR 2008 UND 2007.

Nach unserer Auffassung vermitteln die Statements of Social Insurance für 2008 und 2007 in allen wesentlichen Belangen und in Übereinstimmung mit den allgemein anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der finanziellen Verhältnisse der Sozialversicherungsprogramme der US-Regierung. Wir versagen den Bestätigungsvermerk für das Statement of Social Insurance für 2006; die Statements of Social Insurance für die Jahre 2005 und 2004 wurden von uns nicht geprüft, und demzufolge erteilen wir hierfür und für andere auf diese Statements bezogene Angaben, die im Finanzbericht für das Jahr 2008 enthalten sind, keinen Bestätigungsvermerk. Wie in Anhangangabe 23 des konsolidierten Abschlusses erläutert, stellt das Statement of Social Insurance den versicherungsmathematischen Barwert der geschätzten künftigen Erträge der US-Bundesregierung dar, die sie von oder im Namen der Teilnehmer am Programm erhält, sowie der geschätzten künftigen Ausgaben, die sie an oder im Namen der Teilnehmer am Programm leistet, und zwar auf Basis der gegenwärtig gesetzlich geltenden Leistungsformeln und unter Verwendung eines Projektionszeitraums, der ausreichend ist, um die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Sozialversicherungsprogramme abzubilden. Bei der Erstellung des Statement of Social Insurance berücksichtigt und wählt das Management solche Annahmen und Daten, die nach seiner Auffassung eine hinreichend sichere Grundlage für die Aussagen des Statement darstellen. Aufgrund der hohen Zahl von Faktoren, die sich auf das Statement of Social Insurance auswirken, sowie aufgrund der Tatsache, dass solche Annahmen per se wesentlichen Schätzungsunsicherheiten unterliegen (die sich aus der Wahrscheinlichkeit künftiger Änderungen der allgemeinen wirtschaftlichen, regulatorischen und der Marktbedingungen resultieren sowie aus anderen spezifischeren Ereignissen, wesentlichen Unsicherheiten und Eventualitäten) ergeben sich jedoch Differenzen zwischen den Annahmen in dem Statement of Social Insurance und dem tatsächlichen Ergebnis, wobei diese Differenzen wesentlich sein können. Der Abschnitt „Ergänzende Informationen“ im Finanzbericht 2008 enthält nicht geprüfte Angaben darüber, wie Abweichungen verschiedener Annahmen den Barwert der geschätzten künftigen Ausgaben, die über die Einnahmen hinausgehen, ändern. Wie in diesem Abschnitt erläutert, reagieren Medicare-Prognosen sensitiv auf Änderungen der auf den Gesundheitssektor bezogenen Annahmen.

7.5.3 In seinem „Code of Practice on Fiscal Sustainability“ plädiert der Internationale Währungsfonds (IWF) für „eine Heranziehung unabhängiger Experten zur Beurteilung der finanzpolitischen Prognosen, der makroökonomischen Prognosen, auf denen sie basieren, sowie ihrer zugrunde liegenden Annahmen“, sowie für „die Einrichtung einer nationalen unabhängigen Statistikbehörde zur Verifizierung der Qualität von finanzpolitischen Daten.“ Sowohl Eurostat und die kanadische Provinz Ontario wenden Peer Review-Prozesse an. Dieser Ansatz entspricht den vom Canadian Institute of Chartered Ac-

countants (CICA) veröffentlichten Leitlinien zur Leistungsberichterstattung der öffentlichen Hand. Darin heißt es, dass eine „Gute Praxis“ darin besteht, in Berichten die Basis für das Vertrauen der verantwortlichen Ersteller in die Verlässlichkeit der dargestellten Informationen offenzulegen.

- 7.5.4 Der IPSASB ist der Auffassung, dass die Notwendigkeit sowie die Art und der Umfang eines Bestätigungsvermerks eine Angelegenheit ist, die die Ersteller gemeinsam mit ihren Prüfern beurteilen müssen. Bei dieser Beurteilung ist es wichtig, dass die öffentlichen Einheiten den Informationsbedarf der Adressaten in Hinblick auf die Rechenschaftslegung berücksichtigen. Den Berichtsadressaten müssen zukunftsbezogene Informationen in einem verständlichen Format zur Verfügung gestellt werden, sodass sie den Umfang der finanzpolitischen Herausforderungen, vor denen die öffentliche Hand steht, bewerten können. Aufgrund der langfristigen Prognosen innewohnenden Unsicherheit ist es wichtig, dass die öffentlichen Einheiten diejenigen Maßnahmen eindeutig offenlegen, die sie ergriffen haben, um sicherzustellen, dass die den Prognosen zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen realistisch und verlässlich sind, und dass diese Annahmen wie in Abschnitt 5 erläutert, konsistent sind.

7.6 Häufigkeit der Berichterstattung

- 7.6.1 Die Veröffentlichung von GPFs erfolgt mindestens einmal jährlich. Was die Zeithorizonte angeht, variiert die Häufigkeit der Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen. Australien ist gesetzlich verpflichtet, mindestens alle fünf Jahre Intergenerational Reports vorzulegen. In Neuseeland beläuft sich diese gesetzliche Veröffentlichungsfrist für Berichte zur langfristigen Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen auf vier Jahre. Auch die Schweiz veröffentlicht alle vier Jahre einen solchen Bericht. In anderen Ländern liegt diese Frist bei einem Jahr, und sie veröffentlichen wie beispielsweise Schweden häufiger Prognosen. Darstellung 12 zeigt die Häufigkeit der Berichte für die in Abschnitt 1 dieses Konsultationspapiers identifizierten Gebietskörperschaften.

Darstellung 12
Übersicht über die Berichtshäufigkeit bei bestimmten Gebietskörperschaften

Land	Titel	Häufigkeit
Australien	Intergenerational Report	Alle 5 Jahre
Dänemark	A Sustainable Future	Alle 5 Jahre
Deutschland	Bericht zur Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen	Alle 4 Jahre
Korea	Vision 2030	Ad Hoc
Niederlande	Aging and Sustainability of Dutch Public Finances	Ad Hoc
Neuseeland	New Zealand's Long-term Fiscal Position	Alle 4 Jahre
Norwegen	Long-term perspective for the Norwegian Economy	Jährlich
Schweden	Sweden's Economy (Annex to Budget)	Jährlich
Schweiz	Langfristperspektiven der öffentlichen Finanzen in der Schweiz	Alle 4 Jahre
Großbritannien	Long-term Public Finance Report	Jährlich (nicht mehr seit 2006)
US: CBO	Long-term Budget Outlook	Alle 2 Jahre
US: GAO	Long-term Fiscal Outlook	Dreimal jährlich
US: OMB	Long-term Budget Outlook in Analytical Perspectives	Jährlich
US: Financial Report of US Government	Statements of Social Insurance	Jährlich
Mitgliedsstaaten der Europäischen Union	Public Finances in the EMU	Jährlich

Quelle: OECD Fiscal Futures Project.

7.6.2 Die Häufigkeit der Berichterstattung für öffentlich zugängliche Berichte außerhalb von GPFRs bleibt in diesem Konsultationspapier unberücksichtigt. Sofern die Prognosen jedoch erheblich früher als zum Berichtsstichtag der GPFRs gemacht werden, kann es fraglich sein, ob diese Prognosen das qualitative Merkmal der Zeitnähe erfüllen. Es muss zumindest das Datum, an dem die Prognosen gemacht wurden, angegeben werden.

7.6.3 Ein konsequenterer Ansatz bestünde darin, einen "Gute Praxis-Benchmark" einzuführen, nach der Prognosen in GPFRs über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen innerhalb eines vorab festgelegten Zeitraums vor dem Stichtag der GPFRs gemacht worden sein sollten. Für Posten in GPFRs, für die eine Neubewertung vorzunehmen ist, sind Berichtsintervalle von lediglich fünf Jahren nicht erlaubt. Nach Auffassung des IPSASB bestehen Risiken hinsichtlich der Relevanz von Angaben in GPFRs über die lang-

fristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen, wenn diese nicht innerhalb von fünf Jahren ab dem Berichtsstichtag erstellt oder aktualisiert wurden.

Vorläufige Einschätzung (6)

IPSASB-Leitlinien zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit der öffentlichen Finanzen sollten die Empfehlung enthalten, dass öffentliche Einheiten Angaben zu folgenden Sachverhalten machen:

- Den jeweiligen Zeithorizont für die in den GPFRs dargestellten oder erörterten Prognosen sowie die Gründe von Änderungen der Zeithorizonte und jedwede veröffentlichten Pläne zu ihrer Änderung.
- Abzinsungssätze, zusammen mit den Gründen ihrer Auswahl,
- Ergebnisse von wesentlichen Sensitivitätsanalysen, und
- ergriffene Maßnahmen zur Sicherstellung der Verlässlichkeit der Prognosen.

Vorläufige Einschätzung (7)

Die IPSASB-Leitlinien zur Berichterstattung über die langfristige Tragfähigkeit öffentlicher Finanzen in GPFRs sollten Empfehlungen enthalten, dass (a) die zugrunde liegenden Prognosen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Berichtsstichtag neu erstellt oder aktualisiert werden sollten, und dass (b) der Zeitpunkt der Erstellung oder Aktualisierung anzugeben ist.