



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union durch die Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards – eine empirische Analyse“

verfasst von / submitted by

Klaudia Anna Skórka, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the
degree of

Master of Science (MSc)

Wien, 2017 / Vienna 2017

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears
on the student record sheet:

A 066 914

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on the
student record sheet:

Masterstudium Internationale Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

ao. Univ.-Prof. Dr. Michaela-Maria Schaffhauser-Linzatti

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	III
Tabellenverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1. Einleitung.....	1
1.1. Problemstellung	1
1.2. Inhalt und Ziel der vorliegenden Arbeit.....	3
1.3. Methodische Vorgehensweise	4
2. Grundlagen des öffentlichen Rechnungswesens	5
2.1. Rechnungslegung – allgemeine Informationen	5
2.2. Prozess des öffentlichen Rechnungswesens	6
2.3. Zweck und Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung	8
2.4. Rechnungsstile: Kameralistik und Doppik	10
2.4.1. Kameralistik	10
2.4.2. Doppik.....	11
2.5. Europäische Union: Heterogenität der Rechnungssysteme im öffentlichen Bereich	14
3. Mögliche Szenarien für die Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union	20
3.1. IPSAS - International Public Sector Accounting Standards	20
3.1.1. IPSAS-Board	22
3.1.2. Übertragung der Rechnungslegungsstandards IFRS auf die öffentliche Hand	23
3.1.3. Ausgewählte Standards - Erläuterung.....	27
3.1.4. Aktuelle Anpassung der Buchführungssysteme in den Mitgliedsstaaten an die internationalen Rechnungslegungsstandards.....	31
3.1.5. Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten	34
3.2. EPSAS – European Public Sector Accounting Standards	40
3.2.1. Unterschiede zu IPSAS	43
3.2.2. Bedenken und Kosten der Implementierung	45
4. Empirische Untersuchung.....	48
4.1. Forschungsmethodik	48
4.2. Die Erhebungsmethode	49
4.2.1. Wenig strukturiertes Interview	49
4.2.2. InterviewpartnerInnen	50
4.2.3. Interviewsituation	51
4.3. Material der Analyse	52

4.4.	Auswertung des erhobenen Materials	52
4.4.1.	Qualitative Inhaltsanalyse nach Mayring	52
4.5.	InterviewpartnerInnen - Fallgeschichten	54
4.5.1.	Keith Hayes	55
4.5.2.	Christian Schleritzko, MSc.....	57
4.5.3.	Dr. Andreas Burth	59
4.5.4.	Em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer	61
4.5.5.	Dr. hab. Ewa Hellich, Prof. SGH.....	61
5.	Ergebnisse der Studie	64
5.1.	Öffentliche Rechnungslegung in der Europäischen Union	66
5.2.	Periodengerechte Buchführung	69
5.3.	IPSAS.....	71
5.4.	EPSAS	73
5.5.	Potenzielle Hindernisse der Harmonisierung	75
6.	Diskussion der Resultate	77
6.1.	Notwendigkeit der Einführung der einheitlichen Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union	77
6.2.	Ist die Einführung der EPSAS der einzige Weg zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der öffentlichen Finanzberichte in der Europäischen Union?	78
7.	Resümee	80
	Literaturverzeichnis	81

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Buchführungsmethoden in der EU – Bundesebene	17
Abbildung 2: Entwicklung von EPSAS - Zeitachse	41
Abbildung 3: Vorschlag für die EPSAS-Verwaltungsstruktur	44
Abbildung 4: Regulierung der Buchführung einer Dienstleistungseinrichtung	62

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Zwecke des öffentlichen Rechnungswesens	8
Tabelle 2: Rechnungssysteme der EU-Mitgliedstaaten im Sektor „Staat“	18
Tabelle 3: IPSAS – Übersicht mit Referenz auf IFRS	25
Tabelle 4: Proximität der öffentlichen Rechnungslegung in der EU zu IPSAS	33

Abkürzungsverzeichnis

bzw.	-	beziehungsweise
EMS	-	European Monetary System
EPSAS	-	European Public Sector Accounting Standards
ESA	-	European System of Accounts
EU	-	Europäische Union
GFS	-	Government Finance Statistics
IAS	-	International Accounting Standards
IASB	-	International Accounting Standards Board
IFRS	-	International Financial Reporting Standards
IPSAS	-	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	-	International Public Sector Accounting Standards Board
NATO	-	North Atlantic Treaty Organization
OECD	-	Organization for Economic Co-operation and Development
UNO	-	United Nations Organization
z.B.	-	zum Beispiel

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Das Thema der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union ist aktueller als je zuvor. Manche EU-Mitgliedsstaaten übernehmen Garantien für die Staatsschulden anderer Mitglieder, was mit sehr hohem Risiko verbunden ist. Auch innerhalb eines Landes können Haftungsübernahmen stattfinden. Als Beispiel hierfür sind die österreichischen Gemeinden zu nennen, die im Grunde sehr hohe Schulden in ihren Finanzberichten ausweisen und zusätzlich oft durch enorme Haftungsübernahmen belastet werden.¹

Der Staat, durch seine Verwaltung, Anstalten und öffentlichen Unternehmen, muss seine Verpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit erfüllen. Diese Aufgaben werden teilweise an private Unternehmen ausgelagert. Außerdem besitzt die öffentliche Hand Beteiligungen an Unternehmen und übernimmt Garantien und Gewährleistungen. Deswegen ist die präzise Darstellung der finanziellen Lage des Staates außerordentlich wichtig. Das korrekte Abbild der Vermögenslage ist nur dann möglich, wenn die öffentliche Rechnungslegung an alle diese Herausforderungen angepasst wird. Aktuell gibt es in der Europäischen Union keine einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften, die genau definieren würden, wie die Mitgliedstaaten die Transaktionen und Vorgänge erfassen, bewerten und konsolidieren sollen.² Die Institutionen der Europäischen Union haben diese Tatsache als Ursache der Staatsschuldenkrise deklariert.³ Im Mai 2013 hat eine Konferenz zum Thema *Umsetzung europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor* stattgefunden.

Die Wichtigkeit dieses Themas wurde in der Eröffnungsansprache des ehemaligen Präsidenten des Europäischen Rates Van Rompuy betont:

„Ungenaue Rechnungslegung ist eine Ursache dafür, dass ungenügend abgesicherte politische Entscheidungen getroffen werden angesichts zu niedrig angesetzter Defizite und Schulden unzureichende Konsolidierungsanstrengungen unternommen werden, was unter Umständen einen vollständigen Vertrauensverlust und

¹ Vgl. Hafner, Seite 24, (2016)

² Vgl. Makaronidis, Seite 233, (2015)

³ Vgl. Wüstemann Jens / Wüstemann Sonja / Conrath-Hargreaves, Seite 47, (2016)

Refinanzierungsprobleme zur Folge hat. Diese Erfahrungen haben wir leider in Europa machen müssen. Europa hat die Quittung für ungenaue staatliche Rechnungslegung erhalten und Lehren daraus gezogen. [...] Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens und Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den EU-Mitgliedstaaten: Natürlich ist das leichter gesagt als getan. Meine heutige Botschaft lautet: Wir brauchen harmonisierte Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in Europa. [...]“⁴

Die meisten Mitgliedsstaaten modernisieren bereits ihre Berichterstattung im öffentlichen Bereich.⁵ Zur weltweiten Harmonisierung der Rechnungslegungsinformationen sollen die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) dienen. Die Zielsetzung der internationalen Rechnungslegungsstandards besteht darin, eine qualitativ hochwertige Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor auf internationaler Ebene zu gewährleisten.

Die IPSAS werden heute in vielen Ländern in Zentral- und Osteuropa, Asien, Afrika und Lateinamerika angewendet oder wurden als Muster für die Modernisierung ihrer Rechnungslegungsstandards verwendet. Darüber hinaus werden die IPSAS von vielen internationalen Organisationen wie der OECD, der NATO und seit 2010 auch von den Vereinten Nationen (UNO) verwendet.⁶

Die Europäische Kommission versucht, die Rechnungslegungsstandards innerhalb der EU durch die Entwicklung der European Public Sector Accounting Standards zu vereinheitlichen. Den Ausgangspunkt zur Entwicklung der EPSAS stellen die IPSAS dar. Zurzeit wird diskutiert, welche Standards aus den IPSAS weiterentwickelt werden können und welche Standards eine neue Fassung benötigen.⁷

⁴ EUROSTAT Konsultationspapier, Seite 4, (2013)

⁵ Vgl. Rossi/Cohen/Caperchione/Bursca, Seite 189, (2016)

⁶ Vgl. Manes-Rosi / Cohen / Caperchione / Brusca, Seite 719, (2016)

⁷ <http://www.epsas.eu/de/>

1.2. Inhalt und Ziel der vorliegenden Arbeit

Diese Arbeit beschäftigt sich mit dem aktuellen Stand der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union und den möglichen Szenarien für ihre Harmonisierung. Zum besseren Verständnis erfolgt im ersten Theorieteil die Darstellung der Grundlagen des öffentlichen Rechnungswesens. Im Kapitel 2 werden die Unterschiede zum Rechnungswesen im privaten Sektor definiert, um anschließend die wichtigsten Punkte hervorzuheben. Hierbei werden sowohl die kameralistische Buchführung (Kameralistik) als auch die doppelte Buchführung (Doppik) in Konten, behandelt. Auf das entsprechende Kapitel wird ein besonderes Augenmerk gelegt, da sich ein großer Teil der empirischen Analyse mit der notwendigen Umstellung von Kameralistik auf Doppik beschäftigt.

Anschließend werden in Kapitel 3 die bereits vorhandenen internationalen Standards für den öffentlichen Sektor (IPSAS) und ihre Eignung für die EU-Mitgliedstaaten diskutiert. Anschließend erfolgt die Präsentation der geplanten europäischen Standards (EPSAS).

Nach dem theoretischen Teil erfolgt in den Kapiteln 4 und 5 eine umfangreiche empirische Analyse. Im 4. Kapitel werden die Methodik sowie die Stichprobe der Analyse näher beschrieben. In der Beschreibung wird außerdem hervorgehoben, ob die analysierte Stichprobe Befürworter oder Gegner des EPSAS-Projekts repräsentiert. Das Kapitel 5 beinhaltet die Ergebnisse der durchgeführten Studie.

Diese Arbeit soll Aufschluss darüber geben, ob der massive Aufwand, der mit der Harmonisierung der Rechnungslegungsgrundsätzen für den öffentlichen Sektor auf EU-Ebene verbunden ist, durch den erwarteten Nutzen aus der Harmonisierung tatsächlich gedeckt werden kann. Im Konkreten sollen im Rahmen dieser Arbeit folgende Fragen beantwortet werden:

- Ist die Einführung der einheitlichen Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union notwendig?
- Ist die Einführung der EPSAS der einzige Weg zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der öffentlichen Finanzberichte in der Europäischen Union?

1.3. Methodische Vorgehensweise

Im Rahmen dieser Arbeit wird untersucht, ob die Entwicklung der neuen Standards (EPSAS) für die Mitgliedsstaaten notwendig ist. Dieses Ziel soll durch die Verwendung von zwei verschiedenen Ansätzen erreicht werden. Für den ersten Theorieteil werden vor allem Lehrbücher, Studien und wissenschaftliche Publikationen zum Thema öffentliche Rechnungslegung verwendet. Die wichtigsten davon sind: eine Studie von PricewaterhouseCoopers und die Antworten zur öffentlichen Konsultation der Kommission vom IPSAS Board und von Deloitte. Zusätzlich werden Berichte der Europäischen Kommission verwendet. Da es sich um eine sehr dynamische Thematik handelt, werden auch diverse Internetquellen zum Einsatz kommen, um die aktuellsten Entwicklungen darzustellen. Des Weiteren werden durchgeführte Befragungen mit Spezialistinnen und Spezialisten präsentiert. Insgesamt wurden in Rahmen dieser Arbeit fünf Befragungen mit Expertinnen und Experten aus vier Mitgliedstaaten (Deutschland, Luxemburg, Polen und Österreich) geführt. Zwei Interviews wurden per Telefon abgehalten, zwei weitere auf elektronischem Weg und eines wurde in Form eines direkten Gesprächs geführt. Sowohl das persönliche Interview, als auch die telefonischen Interviews wurden in Form eines wenig strukturierten Interviews durchgeführt. Anschließend wurden Transkriptionen erstellt. Die Transkriptionen befinden sich im Anhang.

2. Grundlagen des öffentlichen Rechnungswesens

Um das komplexe Thema der vorliegenden Masterarbeit besser verstehen zu können, werden zunächst die Grundlagen der Rechnungslegung präsentiert. Es wird vor allem auf die wichtigsten Unterschiede zwischen dem privaten und dem öffentlichen Sektor eingegangen, um die speziellen Anforderungen der staatlichen Rechnungslegung hervorzuheben.

2.1. Rechnungslegung – allgemeine Informationen

Die Rechnungslegung bedeutet generell die mengen- und wertmäßige Erfassung der künftigen oder vergangenen Tatbestände und Vorgänge. Diese Definition gilt sowohl für den privaten Sektor als auch für die öffentlichen Gebietskörperschaften.⁸ In der Privatwirtschaft soll die Rechnungslegung allen Stakeholdern Informationen über die Finanzlage des Unternehmens liefern und stellt eine jährliche, verpflichtende Rechenschaftslegung dar.⁹ Ein erwerbswirtschaftlicher Einzelabschluss wird vor allem zur Bemessung einer möglichen Dividende sowie zur Bemessung der Steuerschuld bzw. des Steuerguthabens aufgestellt, während der Abschluss im öffentlichen Bereich andere Ziele anstrebt.¹⁰

Eine Besonderheit von öffentlichen Einheiten liegt darin, dass sie eine Vielzahl an Aufgaben zu erfüllen haben. Aus diesem Grund steht bei der öffentlichen Rechnungslegung nicht die Gewinnermittlung, sondern der effiziente Mitteleinsatz im Vordergrund. Dies bedeutet in der Praxis eine Gegenüberstellung der geplanten Einnahmen und Ausgaben und den tatsächlich erwirtschafteten Einnahmen und Ausgaben.¹¹ Allerdings werden durch die kontinuierliche Einführung der Ressourcenorientierung in der öffentlichen Finanzberichtserstattung die Aufgaben der Rechnungslegung in den beiden Sektoren immer ähnlicher. Der Grund dafür ist die Anwendung der ressourcenorientierten Systematik. Die modernen Rechnungslegungssysteme, wie IFRS und IPSAS, sollen vor allem einen Einblick in die Vermögenssituation sowie in den Finanzerfolg einer Einheit ermöglichen.¹² Durch

⁸ Vgl. Schauer, Seite 9, (2016)

⁹ Vgl. Jung, Seite 1021, (2016)

¹⁰ Vgl. Glöckner, Seite 11, (2007)

¹¹ Vgl. Glöckner, Seite 11, (2007)

¹² Vgl. Glöckner, Seite 307, (2014)

die Einführung der erwähnten Standards werden die Körperschaften dazu verpflichtet, ihre Jahresabschlüsse mit einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen. Ein sehr wichtiger Punkt dabei ist die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz.

Damit eine Eröffnungsbilanz erstellt werden kann, muss das gesamte Vermögen und alle Schulden bewertet und ausgewiesen werden. Welche Bewertungsmethoden angewendet werden sollen, hängt vom Zweck der Bilanz ab. So wird beispielsweise eine Steuerbilanz nach steuerrechtlichen Grundsätzen aufgestellt, um einen periodengerechten Gewinn zu ermitteln. Bei der Erstellung einer Handelsbilanz steht der Gläubigerschutz im Vordergrund. Deswegen wird das Vermögen vorsichtig bewertet. Somit können sich Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanzen ergeben.¹³

Abschließend müssen bei der Aufstellung eines Jahresabschlusses die Grundprinzipien und Generalnormen, die in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zusammengefasst sind, beachtet werden.

2.2. Prozess des öffentlichen Rechnungswesens

Um die geplante Harmonisierung der öffentlichen Finanzberichtserstattung in der Europäischen Union verständlicher zu machen, werden an dieser Stelle die drei Stufen des öffentlichen Rechnungswesens erläutert. Diese drei Stufen können als allgemeiner zeitlicher Ablauf der öffentlichen Finanzwirtschaft verstanden werden.

Die Einführung der harmonisierten Rechnungslegungsvorschriften wird ausschließlich Änderungen im Rahmen der zweiten Stufe verursachen, jedoch sollen die harmonisierten Daten aus der Rechnungslegung eine verlässliche Basis für statistische Auswertungen darstellen. Somit wird die Reform auch indirekt Einfluss auf die Stufe drei haben.

¹³ Vgl. Stein, Seite 5, (2008)

Die erste Stufe stellt die Planung dar. Der Haushaltsplan wird als allererster Schritt gemacht, indem man alle Einnahmen und Ausgaben plant. Diese Planung wird von der gesetzgebenden Kammer (z.B. vom Parlament) verabschiedet und hat somit den verbindlichen Charakter eines Gesetzes. Dieser Schritt bestimmt also über Einnahmen und Ausgaben des ganzen Staates.¹⁴

Die zweite Stufe beinhaltet die Rechnungslegung. Die Aufgabe der Rechnungslegung ist es, zu dokumentieren und zu überprüfen, ob die Einzahlungen und Auszahlungen mit der Planung übereinstimmen.¹⁵

Die dritte und letzte Stufe ist die Statistik. In diesem Schritt werden die Daten an die nationalen und internationalen statistischen Organisationen übermittelt und durch diese ausgewertet. Die volkswirtschaftliche Gesamtrechnung stellt eine Konsolidierung der Daten aus Kommunen, Landes- und Bundeseinheiten dar, in der die Vorgaben der Europäischen Union umgesetzt werden. Allerdings müssen die Daten in vielen Mitgliedstaaten auf der Ebene der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung angepasst werden. In der Europäischen Union wird der Anpassungsbedarf durch die Verwendung unterschiedlicher Buchführungsmethoden verursacht.¹⁶ Auf diese Problematik wird genauer in Kapitel 2.5 eingegangen.

¹⁴ Vgl. Oettinger, Seite 37, (2015)

¹⁵ Vgl. Oettinger, Seite 37, (2015)

¹⁶ Vgl. Oettinger, Seite 37, (2015)

2.3. Zweck und Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung

Zweck

Der öffentlichen Rechnungslegung werden sechs Zwecke zugeordnet. In Tabelle 1 sind diese aufgelistet und beschrieben.

Tabelle 1: Zwecke des öffentlichen Rechnungswesens

Zwecke der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor	
Informationszweck	Informationsvermittlung ist der wichtigste Zweck der Rechnungslegung. Der Informationsbedarf von sowohl internen als auch externen Bilanzadressaten, die eine verständliche und präzise Information über die Lage der öffentlichen Einheit benötigen, stehen im Vordergrund.
Dokumentationszweck	Die Dokumentationsfunktion soll die Vollständigkeit und Objektivität der finanziellen Lage einer Gebietskörperschaft gewährleisten. Zusätzlich soll der Abschluss der öffentlichen Einheit die Zielerreichung und Aufgabenerfüllung dokumentieren.
Steuerungszweck	Die öffentliche Rechnungslegung soll die Steuerungs- und Entscheidungsprozesse unterstützen.
Rechenschaftszweck	Durch den Jahresabschluss sollen die Öffentlichkeit, das Parlament, der Rechnungshof und übergeordnete Verwaltungen über Mittelherkunft und Mittelverwendung informiert werden. Zusätzlich soll der Abschluss präzise Informationen liefern, ob alle Ausgaben durch die Einnahmen gedeckt werden können.
Kontrollzweck	Der Kontrollzweck richtet sich nach der Methode der Buchführung. In der Kameralistik handelt es sich hauptsächlich um die Kontrolle der Durchführung des Haushaltsplans. Der Kontrollzweck in der Doppik ist viel

	breiter definiert und beinhaltet folgende Funktionen: Budgetkontrolle, Finanz- und Ergebniskontrolle, Kontrolle rechtmäßiger Rechnungslegung und schließlich Kontrolle der Effizienz und Effektivität der Gebietskörperschaft.
Schutzzweck	Der Schutzzweck kann in Individualschutz und Funktionenschutz gegliedert werden. Beim Individualschutz steht der Bürger im Vordergrund, während der Funktionenschutz gewährleisten soll, dass die staatlichen Einheiten rechtmäßig funktionieren und die Ressourcen ordnungsgemäß zur Aufgabenerfüllung verwendet werden.

Quelle: Glöckner, 2007, S. 13

Adressaten

Die öffentliche Rechnungslegung spielt in der Gesellschaft eine sehr wichtige Rolle, weil die öffentlichen Institutionen in einer ökonomischen und sozialen Austauschbeziehung mit dem Volk stehen. Durch die Rechnungslegung wird diese Austauschbeziehung abgebildet und dokumentiert. Diese Rechnungslegungsinformationen betreffen ein weites Feld von Personengruppen und Institutionen. Zu den Adressaten dieser Rechnungslegungsinformationen gehören unter anderem: Die Rechnungslegenden selbst, Politiker, Prüfer, Bürger und viele institutionelle Adressaten.¹⁷

¹⁷Vgl. Glöckner, Seite 167, (2014)

2.4. Rechnungsstile: Kameralistik und Doppik

2.4.1. Kameralistik

Öffentlich-rechtliche Organisationen verwenden seit fast 300 Jahren die kamerale Buchführung für die Verwaltung der Steuereinnahmen.¹⁸ Die Verwaltungskameralistik stellt hauptsächlich eine Finanzierungsrechnung dar, die als Hauptziel den Vollzug des Haushaltsvoranschlages hat. Diese Methode der Rechnungslegung orientiert sich an den tatsächlichen Geldflüssen und überprüft die Deckung der Ausgaben durch die Einnahmen. Außerdem wird der Geschäftsvorfall bei dieser Methode nicht mindestens in zwei Konten mit Haben- und Soll-Seite gebucht. Stattdessen wird mehrfach auf einem Konto gebucht, dafür sind in jedem Konto mehrere Spalten vorgesehen. Die Planwerte können aus dem Haushaltsplan entnommen werden. Eine Soll-Position entsteht bei der Bewirtschaftung. Diese Soll-Position wird zu einer Ist-Buchung, wenn die Zahlung tatsächlich erfolgt.¹⁹

Ein sehr großer Nachteil dieser Methode ist, dass man am Ende des Wirtschaftsjahres nicht feststellen kann, welche Vermögenswerte und Schuldenbestände die öffentliche Einheit besitzt. Dadurch, dass nur die Einnahmen und Ausgaben verbucht werden, sind weder das Kapital noch die Bestandsgrößen des Vermögens vollständig abgebildet. Um sich einen Überblick über die Vermögensbestände der Gebietskörperschaft zu verschaffen, müsste man eine zusätzliche Rechnung in Form einer Vermögensübersicht führen.²⁰

Ein weiterer Nachteil dieser Methode ist der Mangel an steuerungsrelevanter Information über die Effizienz und Effektivität der öffentlichen Einheiten, da die Ermittlung des Erfolges bzw. Verlustes einer Verwaltungseinheit anhand der Kameralistik nicht möglich ist.

¹⁸ Vgl. Schauer, Seite 13, (2016)

¹⁹ Vgl. Oettinger, Seite 41, (2015)

²⁰ Vgl. Raupach/Stangenberg, Seite 12, (2009)

2.4.2. Doppik

Derzeit wird das jahrhundertealte System der Kameralbuchhaltung in den Mitgliedsstaaten durch die doppelte Buchführung in Konten ersetzt. Im Zentrum des Paradigmenwechsels steht eine effiziente Erfüllung der Aufgaben durch die öffentlichen Einheiten. Der Umstieg von der zahlungsorientierten Rechnungslegung zur ressourcenverbrauchsorientierten doppelten Buchführung soll zu einer Steigerung der Effizienz führen.²¹

Diese Buchführungsmethodik wird mit dem Wort Doppik bezeichnet und besteht aus dem Vermögensvergleich in Form einer Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, die eine Erfolgsrechnung darstellt.²² Allerdings wird die Bilanz im öffentlichen Bereich Vermögensrechnung und die Gewinn- und Verlustrechnung Ergebnisrechnung genannt. Darüber hinaus enthält der Jahresabschluss einer öffentlichen Einheit eine Finanzrechnung, die eine Gegenüberstellung von Einzahlungen und Auszahlungen darstellt.²³

Eine weitere sehr wichtige Eigenschaft der Doppik ist die zeitliche Abgrenzung des Ressourcenverbrauchs. Ein gutes Beispiel für diesen Grundsatz ist die Abschreibung auf eine Anlage. In diesem Fall wird deutlich, dass der Aufwand dann zu buchen ist, wenn es tatsächlich verursacht wird. Der Kauf dieser Anlage stellt einen erfolgsneutralen Aktivtausch dar, während die Abschreibung einen erfolgswirksamen Ressourcenverbrauch verursacht. Ein anderes Beispiel der zeitlichen Abgrenzung des Ressourcenverbrauchs könnte die Bildung von Rückstellungen sein – beispielsweise die Bildung eines Passivpostens für die künftigen Pensionsverpflichtungen.²⁴

Es gibt viele Argumente, die für die Anwendung der Doppik im öffentlichen Bereich sprechen. Ein wichtiges Argument ist die Tatsache, dass nur die doppelte Buchführung in Konten verlässlich die finanzielle Lage der öffentlichen Einheit abbildet. Anhand dieser Informationen lassen sich Prognosen über künftige Belastungen machen, was mit den Daten aus der kameralistischen Buchführung nicht möglich ist.

Gegen die Doppik sprechen jedoch sehr hohe Kosten, die durch die Umstellung verursacht werden. Gegner dieser Methode behaupten, dass diese finanzielle

²¹ Vgl. Glöckner, Seite 1, (2007)

²² Vgl. Oettinger, Seite 38, (2015)

²³ Vgl. Oettinger, Seite 66, (2015)

²⁴ Vgl. Oettinger, Seite 65, (2015)

Belastung nicht immer notwendig wäre, da man ein Teil der Informationen aus der Doppik auch durch die genaue Analyse der Kameralistik ableiten kann.²⁵

In öffentlichen Diskussionen gibt es auch weitere Einwände gegen die Doppik, wie z.B. die Gewinnmaximierung als Zielsetzung dieser Methode, was nicht der Zielsetzung einer öffentlichen Gebietskörperschaft entspricht. Jedoch ist diese Argumentation nur schwer nachvollziehbar: Die doppelte Buchführung ist nur die Grundlage und soll unabhängig von der Gewinnmaximierung gesehen werden. Es stellt nur ein „Handwerkzeug“ dar, mit dem die Wirtschaftlichkeit eines Unternehmens beurteilt werden kann.²⁶

Einfluss der Doppik auf die Politik und die Kapitalmärkte

In diesem Kapitel soll untersucht werden, ob die periodengerechte Buchhaltung in der Tat eine starke positive Auswirkung auf die Wirtschaft hat. Zum Einen wird der Einfluss der Doppik auf die Politik - präziser gesagt auf die Effizienz der Kommunalverwaltungen in Deutschland - analysiert und zum Anderen wird überprüft, ob sie die Kapitalmärkte beeinflusst.

Im Jahr 2015 wurde ein wissenschaftlicher Artikel veröffentlicht²⁷, in dem die Autoren einen Zusammenhang zwischen der Rendite für Staatsanleihen mit zehnjähriger Laufzeit und der Anwendung der Doppik im öffentlichen Sektor untersucht haben. Der Zusammenhang zwischen den beiden Variablen wurde durch die statistische Auswertung nicht bestätigt. Trotz der zahlreichen Vorteile der Doppik lässt sich ein wesentlicher Einfluss der periodengerechten Buchführung auf den Kapitalmarkt nicht beobachten. Die Resultate dieser Studie stellen die Behauptung in Frage, dass die Ursache für die europäische Finanzkrise die heterogenen Rechnungslegungsinformationen aus den öffentlichen Gebietskörperschaften seien. Wenn die Anwendung der Doppik keinen signifikanten Einfluss auf den Kapitalmarkt hat, ist es fraglich, wie ein Mangel an diesen Informationen zu einer Finanzkrise führen konnte.

²⁵ Vgl. Oettinger, Seite 70, (2015)

²⁶ Vgl. Raupach/Stangenberg, Seite 20, (2009)

²⁷ Giosi / Brunelli / Caiffa (2015)

Weiters wurden im Jahr 2015 Resultate einer weiteren Studie²⁸ veröffentlicht, die den Einfluss der Doppik auf die Effizienz der Kommunalverwaltung in Nordrhein-Westfalen in den Jahren 2006-2008 untersucht hat. Es wurden zwei Hypothesen getestet:

H1: Die Einführung der periodengerechten Buchführung führt zur Steigerung der Kosteneffizienz der Kommunalverwaltungen,

H2: Die Kosteneffizienz der Kommunalverwaltungen steigt im Laufe der Zeit nach der Einführung der periodengerechten Buchführung.

Eine statistische Auswertung der Daten hat ausschließlich die erste Hypothese bestätigt. Die Hypothese über die kontinuierliche Steigerung der Effizienz wurde abgelehnt.

Anhand dieser Studie ist es ersichtlich, dass die Umstellung zu einem nicht vorhersehbaren Ergebnis führen wird. Möglicherweise wird sich die Kosteneffizienz sofort nach der Modernisierung verbessern. Es kann allerdings nicht davon ausgegangen werden, dass dieser Effekt langfristig erhalten bleibt.

Die Analyse dieser beiden Studien stellt die Vorteilhaftigkeit der Doppik in Frage. Sie wird in der Literatur und in den öffentlichen Debatten zwar oft als unbestritten bezeichnet, jedoch wurde ein signifikanter Einfluss auf zwei sehr wichtigen Bereiche – nämlich auf die Politik und die Kapitalmärkte – empirisch nicht bewiesen.

²⁸ Lampe/Hilgers/Ihl, (2015)

2.5. Europäische Union: Heterogenität der Rechnungssysteme im öffentlichen Bereich

Dieses Kapitel soll Informationen über den Stand der öffentlichen Finanzen und Berichterstattung in der Europäischen Union liefern. Zuerst wird auf die Ursachen der notwendigen Harmonisierung der Rechnungslegung eingegangen. In einem weiteren Schritt wird die Heterogenität der Rechnungssysteme in den Mitgliedsstaaten diskutiert.

Notwendigkeit der Harmonisierung

Die vergangene Krise der Europäischen Währungsunion, die im Jahr 2010 begonnen hat, hat deutlich gezeigt, dass die finanzielle Nachhaltigkeit der Mitgliedstaaten verstärkt werden muss. Diese Verstärkung soll durch transparente und einheitliche Berichterstattung erreicht werden. Im Zusammenhang mit diesem Ziel hat die Europäische Union im Jahr 2011 folgende sechs Rechtsakte verabschiedet:

- 1) Verordnung (EU) Nr. 1173/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 über die wirksame Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet, AB1. L 306, S.1;
²⁹
- 2) Verordnung (EU) Nr. 1174/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 über Durchsetzungsmaßnahmen zur Korrektur übermäßiger makroökonomischer Ungleichgewichte im Euro-Währungsgebiet, AB1. L 306, S.8;
³⁰
- 3) Verordnung (EU) Nr. 1175/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 166/97 des Rates über den Ausbau der haushaltspolitischen Überwachung und der Überwachung und Koordinierung der Wirtschaftspolitiken, AB1. L 306, S. 12;
³¹
- 4) Verordnung (EU) Nr. 1176/2011 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. November 2011 über die Vermeidung und Korrektur makroökonomischer Ungleichgewichte, AB1. L 306, S.25;
³²

²⁹ Vgl. Beichelt/Chołuj/Rowe/ Wagner, Seite 445, (2013)

³⁰ Vgl. Beichelt/Chołuj/Rowe/ Wagner, Seite 445, (2013)

³¹ Vgl. Beichelt/Chołuj/Rowe/ Wagner, Seite 445, (2013)

³² Vgl. Beichelt/Chołuj/Rowe/ Wagner, Seite 445, (2013)

5) Verordnung (EU) Nr. 1177/2011 des Rates vom 8. November 2011 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1467/97 über die Beschleunigung und Klärung des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit, AB1. L 306, S. 33;³³

6) Richtlinie 2011/85/EU des Rates vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, AB1. L 306, S. 41.³⁴

Diese Rechtsakte werden auch als „Sixpack“ bezeichnet. Sie führen neue Sanktionen ein, die übermäßige Defizite vermeiden sollen.³⁵ Zusätzlich hat die Europäische Kommission die statistische Berichterstattung durch das Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen auf nationaler und regionaler Ebene (ESVG 2010 - im Englischen ESA 2010) komplett modernisiert, um die Vergleichbarkeit der Finanzdaten aus den EU-Mitgliedstaaten zu verbessern. Die nächste Reform wird das öffentliche Rechnungswesen betreffen. Die Anforderungen der statistischen Berichterstattung werden eine sehr wichtige Rolle in der Gestaltung der Rechnungslegungsvorschriften des öffentlichen Sektors spielen.³⁶ Das Ziel dabei ist, die nachträglichen Anpassungen der von den Mitgliedstaaten gelieferten Daten möglichst zu reduzieren. Es bleibt jedoch unklar, ob dieses Ziel tatsächlich erreicht werden kann, da ein signifikanter Einfluss der IPSAS-konformen Buchführung auf die Anzahl der notwendigen Anpassungen in einer empirischen Studie ausgeschlossen wurde.³⁷ Das bedeutet, obwohl die Buchführung nach den IPSAS geführt wird, müssen die gelieferten Daten stark nachbearbeitet werden.

³³ Vgl. Beichelt/Chołuj/Rowe/ Wagner, Seite 445, (2013)

³⁴ Vgl. Beichelt/Chołuj/Rowe/ Wagner, Seite 445, (2013)

³⁵ Vgl. PwC, Seite, (2014)

³⁶ Vgl. Jones/Caruana, Seite 1, (2015)

³⁷ Margarida Jorge/Jesus/Laureano, Seite 986, (2016)

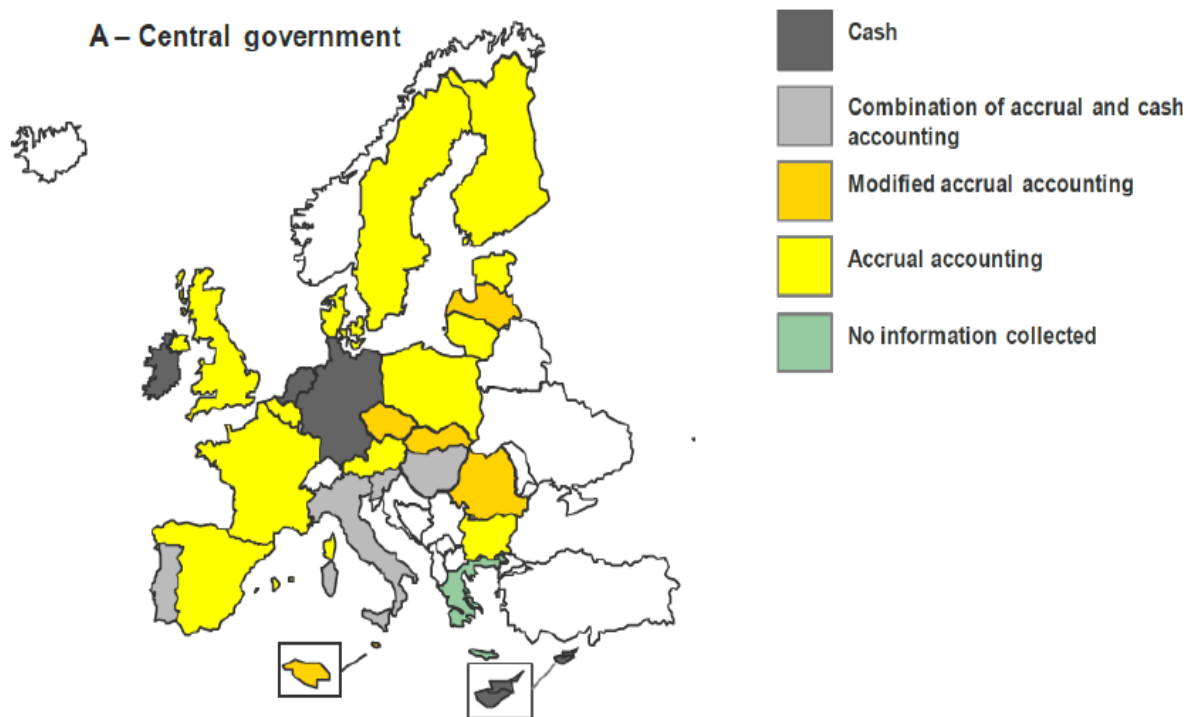
Die EU-Mitgliedstaaten sind dazu verpflichtet, der Öffentlichkeit zwei Hauptarten der Finanzinformationen über ihre Aktivitäten zur Verfügung zu stellen. Einerseits müssen die makroökonomischen Daten erstellt werden. Diese Daten werden als Staatsfinanzierungsstatistik bezeichnet (GFS – government finance statistics). Andererseits müssen die entscheidungsrelevanten mikroökonomischen Informationen in der Rechnungslegung und in den Haushaltsberichten erfasst werden. Die Erstellung der makroökonomischen Daten wird durch das System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen (ESA 2010) definiert. Für die Mikroebene gibt es jedoch keine einheitlichen Vorgaben.³⁸

Die Heterogenität der Finanzberichtserstattung in den EU-Mitgliedstaaten wird in diesem Kapitel ausführlich diskutiert.

Die nachfolgende Grafik zeigt die angewendeten Buchführungsmethoden in der Europäischen Union. Anhand der Grafik wird ersichtlich, dass die Rechnungssysteme in den Mitgliedstaaten nicht homogen sind.

³⁸ Vgl. Dasi/Montesinos/Murgui, Seite 165, (2016)

Abbildung 1: Buchführungsmethoden in der EU – Bundesebene



Quelle: Burth, 2014³⁹

Die verschiedenen Buchführungsmethoden wurden mit unterschiedlichen Farben markiert. So sind die Länder, die die Kameralistik (im Englischen *Cash*) anwenden, in dunkelgrau markiert. Die Länder, die ihre Bücher mithilfe einer Kombination aus Kameralistik und Doppik (im Englischen *Combination of Accrual and Cash Accounting*) führen, wurden hellgrau markiert. Die Farben Gelb und Orange stehen entsprechend für periodengerechte Buchführung (im Englischen *Accrual Accounting*) und modifizierte periodengerechte Buchführung (im Englischen *Modified Accrual Accounting*). Alle Länder, für die keine Informationen vorhanden sind, wurden mit hellgrün markiert.

Diese Grafik bestätigt, dass die Buchführungsmethoden auf Bundesebene sehr heterogen sind und dass eine Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Union in der Tat zu einer Steigerung der Vergleichbarkeit der Finanzberichte beitragen könnte.

³⁹ Burth, Präsentation – EPSAS EU-Rechnungslegung, (2014)

Die nachfolgende Tabelle fasst die verwendeten Buchführungsmethoden auf vier Ebenen (Bundesebene, Ebene der Bundesländer Kommunen und Sozialversicherungen) der EU - Mitgliedsstaaten zusammen.

Tabelle 2: Rechnungssysteme der EU-Mitgliedsstaaten im Sektor „Staat“

Mitgliedstaat	Bundesebene	Ebene der Bundesländer	Kommunen	Sozialversicherungen
Belgien	Accrual	Cash und Accrual	Accrual	Accrual
Bulgarien	Accrual	-	Accrual	Accrual
Dänemark	Accrual	-	Cash und Accrual	Accrual
Deutschland	Cash	Cash und Accrual	Cash und Accrual	Cash und Accrual
Estland	Accrual	-	Accrual	Accrual
Finnland	Accrual	-	Accrual	Accrual
Frankreich	Accrual	-	Modifiziertes Accrual	Accrual
Irland	Cash	-	Accrual	Cash
Italien	Cash und Accrual	-	Cash und Accrual	Cash und Accrual
Lettland	Modifiziertes Accrual	-	Modifiziertes Accrual	Modifiziertes Accrual
Litauen	Accrual	-	Accrual	Accrual
Luxemburg	Accrual	-	Cash und Accrual	Accrual
Malta	Modifiziertes Accrual	-	Accrual	-
Niederlande	Cash	-	Accrual	Accrual
Österreich	Accrual	Cash	Cash	Accrual
Polen	Accrual	-	Accrual	Accrual
Portugal	Cash und Accrual	-	Cash und Accrual	Accrual
Rumänien	Modifiziertes Accrual	-	Modifiziertes Accrual	Modifiziertes Accrual
Schweden	Accrual	-	Accrual	Accrual
Slowakei	Modifiziertes Accrual	-	Modifiziertes Accrual	Modifiziertes Accrual
Slowenien	Cash und Accrual	-	Cash und Accrual	Cash und Accrual
Spanien	Accrual	-	Accrual	Accrual
Tschechische Republik	Modifiziertes Accrual	-	Accrual	Modifiziertes Accrual
Ungarn	Cash und Accrual	-	Cash und Accrual	Cash und Accrual
Zypern	Cash	-	Accrual	Accrual

Quelle: http://www.iwsooe.at/uploads/tx_news/Thesenpapier.pdf, Seite 2

Anhand der Grafik und der darauffolgenden Tabelle wird deutlich, dass in der Europäischen Union eindeutig die doppische Rechnungslegung dominiert. Dennoch gibt es noch Länder wie Deutschland, Irland, Niederlande und Zypern, die auf Bundesebene die kameralistische Buchführungsmethodik anwenden. In der Republik Deutschland wird diese Methodik sogar auf Ebene der Zentralregierung verwendet, während sie auf anderen Ebenen durch ein Mischsystem aus Doppik und Kameralistik ersetzt wurde.⁴⁰ Zum Vergleich: In Österreich wurde die Rechnungslegung auf Bundesebene bereits modernisiert und auf doppelte Buchführung in Konten umgestellt. Auf Ebene der Bundesländer und Kommunen bleibt die Rechnungslegung allerdings noch in der Steinzeit und es wird die kameralistische Buchführung verwendet.⁴¹

Eine weitere Schlussfolgerung aus den oben angeführten Daten ist die Heterogenität der Verwaltungsgliederung. Durch die Unterschiede in den administrativen Strukturen der EU-Länder ist der Prozess der Harmonisierung der Rechnungslegung umso komplizierter. Eine Gliederung in Bundesländer gibt es nur in wenigen Mitgliedsstaaten, nämlich in Belgien, Deutschland und in Österreich. In allen diesen Fällen ist die Buchführungsmethodik auch innerhalb des Landes nicht einheitlich, was die Vergleichbarkeit und statistische Auswertung der Abschlussinformationen zusätzlich erschwert. Die letzte und gleichzeitig wichtigste Schlussfolgerung aus den obigen Daten ist, dass es keine zwei EU-Mitgliedsstaaten gibt, die genau das gleiche System für die öffentliche Rechnungslegung verwenden.

⁴⁰ Vgl. Hilgers, Seite 2

⁴¹ Vgl. <http://kommunal.at/artikel/epsas-der-weisheit-letzter-schluss/>

3. Mögliche Szenarien für die Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union

In diesem Teil der Arbeit werden zwei möglichen Szenarien der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union diskutiert. Zum Einen werden die Vorteile und Nachteile einer eventuellen Einführung der bereits vorhandenen internationalen Standards (IPSAS) analysiert, zum Anderen wird die Notwendigkeit der Entwicklung von europäischen Standards (EPSAS) vor Augen geführt. Der Zweck dieses Kapitels ist vor allem, die Unterschiede zwischen den IPSAS und den geplanten EPSAS zu erläutern.

3.1. IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

Die IPSAS sind momentan die einzigen weltweit anerkannten Standards für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor. Die Standards werden in englischer Sprache herausgegeben und es gibt bereits Übersetzungen auf Deutsch, Französisch und Spanisch.⁴²

Wie bereits erwähnt, wurden die International Public Sector Accounting Standards für die öffentlichen Gebietskörperschaften herausgegeben. Das bedeutet, dass die Standards an die Besonderheiten der öffentlichen Verwaltung entsprechend angepasst sind, z.B. durch die Regulierung der Bewertung von Infrastrukturvermögen nach dem Nutzungspotenzial (im Englischen *service potential*) und nicht nach dem künftigen wirtschaftlichen Nutzen, wie es im privaten Sektor praktiziert wird. Außerdem decken die internationalen Standards nur die im öffentlichen Sektor relevanten Bereiche, wie z.B. die Darstellung von Budgetinformationen oder die Bewertung von Steuern und Abgabenerträgen, ab.⁴³ Der Standard IPSAS 21 – Wertminderung der nicht zahlungsgenerierenden Vermögenswerte - wurde als erster spezifischer Standard für den öffentlichen Sektor verabschiedet. Dieser Standard definiert die Behandlung der Vermögenswerte, die trotz mangelnder Absicht auf Gewinnerzielung von einer öffentlichen Einheit gehalten werden. Im Gegensatz zum privaten Sektor

⁴² Vgl. Schuster, S. 1710, (2015)

⁴³ Vgl. Bauer/Pasterniak/Seiwald, Seite 6, (2011)

kommen solche Vermögenswerte im Sektor Staat relativ oft vor, beispielsweise beim Bau von Schulen oder Straßen.⁴⁴

Des Weiteren hat das IPSAS-Board im Jahr 2014 das erste globale Rahmenkonzept (im Englischen *Conceptual Framework*) veröffentlicht.⁴⁵ Das Rahmenkonzept stellt den konzeptionellen Rahmen für die Finanzberichterstattung der öffentlichen Einheiten dar und beinhaltet Empfehlungen bezüglich der Erstellung eines Abschlusses im Einklang mit den IPSAS.⁴⁶ Das bedeutet, dass das Rahmenkonzept Antworten auf alle folgenden Fragen gibt:

- Welche Ziele strebt die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor an?
- Welchen Qualitätskriterien muss ein Jahresabschluss entsprechen?
- Welche Einheiten (Gebietskörperschaften) sind zur Berichterstattung verpflichtet?
- Wer sind die Adressaten der Jahresabschlussinformationen?
- Woraus besteht ein IPSAS-konformer Jahresabschluss?
- Wann soll ein Sachverhalt in den Büchern erfasst werden?
- Mit welchen Methoden sollen bzw. können Vermögenswerte bewertet werden?⁴⁷

Neben dem Rahmenkonzept und den IPSAS wurden bis dato noch Praxisrichtlinien (Recommended Practice Guidelines – RPG) herausgegeben. Die Praxisrichtlinien sind kein obligatorischer Bestandteil der Standards. Sie sollen vielmehr als Empfehlungen zur Anwendung der IPSAS verstanden werden. Die RPG bestehen aus zwei Teilen. Die RPG 1 gibt Empfehlungen zur Nachhaltigkeit der Finanzen, während die RPG 2 eine detaillierte Erläuterung des Jahresabschlusses darstellt.

Die IPSAS sind auf alle Einheiten des öffentlichen Sektors anzuwenden. Ausgenommen aus dem Anwendungsbereich der IPSAS sind öffentliche, wirtschaftlich tätige Unternehmen.⁴⁸ Rechtlich selbstständige, öffentliche Kapitalgesellschaften werden grundsätzlich wie private Unternehmen behandelt. Da diese Unternehmen an unternehmens- und steuerrechtliche Vorschriften gebunden sind, ermitteln sie ihren Erfolg durch die Anwendung der doppelten Buchhaltung.⁴⁹ Das

⁴⁴ Vgl. Oettinger, Seite 279, (2016)

⁴⁵ Vgl. Schatz, S. 76, (2016)

⁴⁶ Vgl. IPSASB; Seite 20, (2016)

⁴⁷ Vgl. Schatz, Seite 81, (2016)

⁴⁸ Vgl. Oettinger, Seite 108, (2015)

⁴⁹ Vgl. Schauer, Seite 10; (2016)

IPSASB hat allerdings einen Vorschlag für die Erweiterung des Anwendungsbereichs gemacht, um die Bedenken der Anwender zu adressieren. Eine mögliche Ausweitung wird jedoch erst diskutiert.

3.1.1. IPSAS-Board

Das IPSAS-Board wurde im Jahr 1986 von der International Federation of Accountants als eigenständiger Standard Setter gegründet.⁵⁰ Das Board setzt sich aus 18 Mitgliedern zusammen. Davon sind 15 gleichzeitig auch Mitglieder der Vereinigung der Wirtschaftsprüfer International Federation of Accountants, drei andere Mitglieder sind Spezialisten und Spezialistinnen in der Finanzberichterstattung im öffentlichen Sektor. Die Europäische Union wird im IPSAS-Board von folgenden vier Mitgliedern vertreten:

- Michel Camoin aus Frankreich,
- Sebastian Heintges aus Deutschland,
- Bernhard Schatz aus Österreich,
- Adriana Tiron-Tudor aus Rumänien.⁵¹

Nebenbei werden die Arbeiten und Sitzungen des IPSAS-Boards konsequent von der OECD, der EU, der UNO und der Weltbank beobachtet. Zusätzlich wird das IPSAS-Board vom Public Interest Committee und der Consultative Advisory Group kontrolliert. Auf diese Weise soll sichergestellt werden, dass Interessen aller Kontinente und Länder im gleichen Ausmaß berücksichtigt werden.⁵²

⁵⁰ Vgl. Oettinger, Seite 108, 2015

⁵¹ Vgl. <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb/members>

⁵² Vgl. Schatz, Seite 79, (2016)

3.1.2. Übertragung der Rechnungslegungsstandards IFRS auf die öffentliche Hand

An dieser Stelle soll ein kompakter Überblick über die internationalen Rechnungslegungsstandards für den privaten Sektor (International Financial Reporting Standards) geschaffen werden, weil diese den Ausgangspunkt für die IPSAS darstellen. Dieser Überblick soll den Leser auf die Zusammenhänge zwischen den beiden Standard-Sets (IFRS und IPSAS) aufmerksam machen. Darüber hinaus soll hervorgehoben werden, dass die Europäische Union bereits ein Standard-Set vom Gremium, das im Rahmen der International Federation of Accountants funktioniert, übernommen hat. Erwähnenswert ist auch die Tatsache, dass die IFRS über die Konsolidierung einen indirekten Einfluss auf die kommunale Rechnungslegung haben können - wenn beispielsweise die öffentlichen Wirtschaftsbetriebe ihre Einzelabschlüsse nach den IFRS aufstellen.

Dieses Verständnis kann hilfreich bei der Analyse der Einwände gegen die Übernahme von IPSAS für die gesamte Europäische Union sein.

IFRS

Die IFRS stellen die Rechnungslegungsvorschriften für den privaten Sektor dar. Am 19. Juli 2002 haben das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union die Verpflichtung für alle kapitalmarktorientierten Unternehmen zur Erstellung ihrer Konzernabschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften eingeführt. Die Einführung der Verordnung Nr. 1606/2002 (IAS Verordnung) stellte wegen der Vielfalt der Rechnungslegungstraditionen in den Mitgliedstaaten eine große Herausforderung für die Europäische Kommission dar.

Die Anwendung der IFRS soll in der Verbesserung der Vergleichbarkeit und in einer Steigerung der Effizienz der Jahresabschlussinformationen resultieren, sodass die Adressaten der Bilanzen nunmehr die wirklich relevanten Informationen herauslesen können. Am 18. Juni 2015 hat die Europäische Kommission einen Evaluierungsbericht zum Funktionieren der IAS Verordnung veröffentlicht. Der Bericht hat die Anwendung der IFRS über einen Zeitraum von 10 Jahren analysiert. Die Conclusio des Berichts war, dass die Europäische Kommission mit den Resultaten der IAS-Verordnung

zufrieden sei. Zusätzlich ist die Tatsache betont worden, dass es momentan keine Alternative zu den internationalen Rechnungslegungsvorschriften gäbe. Auf Seite 4 des Berichts findet sich folgende Feststellung:

*„Die Kommission hat festgestellt, dass die IAS-Verordnung die Transparenz der Abschlüsse durch verbesserte Rechnungslegungsqualität und –angaben und durch größere Werterelevanz der Berichterstattung erhöht hat, wodurch die Markterwartungen einschließlich der Prognosen der Analysten präziser geworden sind. Auch hat sich dadurch die branchen- und länderinterne und -übergreifende Vergleichbarkeit der Abschlüsse erhöht, wenngleich einige Unterschiede fortbestehen.“*⁵³

Natürlich stehen den Vorteilen der Anwendung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften auch zahlreiche Nachteile gegenüber. In diesem Abschnitt wird jedoch ausschließlich die Kritik an IASB diskutiert. Alle anderen Nachteile werden außer Acht gelassen. Die Entwicklung der IFRS erfolgt durch ein Gremium International Accounting Standard Board (IASB). Das IASB besteht aus 14 Rechnungslegungsexperten und -expertinnen mit unterschiedlicher Herkunft. Das Europäische Parlament brachte Bedenken zum Ausdruck, da die sogenannten „Big Four“ der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften das Budget von IASB in großem Ausmaß mitfinanzieren. In der Europäischen Union ist es der Legislative nicht gestattet, die Gesetzgebung durch private Unternehmen zu finanzieren. Die Tatsache, dass eine private Organisation über die Gesetzgebung entscheiden soll, wird momentan als Gegenargument in öffentlichen Debatten bezüglich der Einführung von IPSAS verwendet.⁵⁴

IFRS – Ausgangspunkt für IPSAS

Die nachfolgende Tabelle stellt eine Übersicht über die IPSAS mit entsprechender Referenz auf IFRS-Standards dar.

⁵³ Europäische Kommission, Bericht der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat – Bewertung der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, S. 4

⁵⁴ Vgl. Walton (2015), Seite. 141

Tabelle 3: IPSAS – Übersicht mit der Referenz auf IFRS

Standard	Inhalt	Referenz – IFRS
IPSAS 1	Darstellung des Abschlusses	IAS 1
IPSAS 2	Finanzrechnung	IAS 7
IPSAS 3	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern	IAS 8
IPSAS 4	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse	IAS 21
IPSAS 5	Fremdkapitalkosten	IAS 23
IPSAS 6	Konsolidierte und Einzelabschlüsse	IAS 27
IPSAS 7	Anteile an assoziierten Einheiten	IAS 28
IPSAS 8	Anteile an Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Erträge aus Transaktionen mit gegenseitiger Leistungsbeziehung	
IPSAS 10	Rechnungslegung in Hochinflationsländern	IAS 29
IPSAS 11	Fertigungsaufträge	IAS 11
IPSAS 12	Vorräte	IAS 2
IPSAS 13	Leasingverhältnisse	IAS 17
IPSAS 14	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	IAS 10
IPSAS 15	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung	IAS 32
IPSAS 16	Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	IAS 40
IPSAS 17	Sachanlagen	IAS 16
IPSAS 18	Segmentberichterstattung	IAS 14
IPSAS 19	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen	IAS 37
IPSAS 20	Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Einheiten und Personen	IAS 24
IPSAS 21	Wertminderung von nichtzahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten	

IPSAS 22	Angaben über Finanzinformationen über den allgemeinen staatlichen Sektor	
IPSAS 23	Erträge aus Transaktionen ohne gegenseitige Leistungsbeziehung (Steuern und Transferleistungen)	
IPSAS 24	Darstellung von Haushaltsinformationen in Jahresabschlüssen	
IPSAS 25	Leistungen an Arbeitnehmer	IAS 19
IPSAS 26	Wertminderungen von zahlungsmittelgenerierenden Vermögenswerten	IAS 36
IPSAS 27	Landwirtschaft	IAS 41
IPSAS 28	Finanzinstrumente: Darstellung	IAS 32
IPSAS 29	Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung	IAS 39
IPSAS 30	Finanzinstrumente: Offenlegung	IFRS 7
IPSAS 31	Immaterielle Vermögenswerte	IAS 38
IPSAS 32	Dienstleistungskonzessionen: Konzessionsgeber	
IPSAS 33	Erstmalige Anwendung von doppischen IPSAS	
IPSAS 34	Separate Finanzberichterstattung	Ersatz für IPSAS 6
IPSAS 35	Konsolidierung	IFRS 10, Ersatz für IPSAS 6
IPSAS 36	Investitionen in Beteiligungen und Joint Ventures	IAS 28, Ersatz für IPSAS 7
IPSAS 37	Gemeinschaftsunternehmen	IFRS 11, Ersatz für IPSAS 8
IPSAS 38	Offenlegung von Interessen in anderen Unternehmen	IFRS 12
IPSAS 39	Framework	

Quelle: IPSASB 2016 Handbook Volume 1 und Volume 2⁵⁵

⁵⁵ IPSASB; Seiten 156-1945

Wie aus der Tabelle ersichtlich, stammt der Großteil der IPSAS direkt aus den vom IASB verabschiedeten IFRS. Bis dato wurden insgesamt 39 IPSAS herausgegeben, davon haben acht Standards keinen korrespondierenden IFRS Standard. Das bedeutet, dass diese ausschließlich für den öffentlichen Sektor entwickelt wurden.⁵⁶

3.1.3. Ausgewählte Standards - Erläuterung

An dieser Stelle werden ausgewählte Standards präsentiert. Die Erklärung dieser Standards soll dem Zweck dienen, die im Kapitel 5 beschriebenen Resultate der empirischen Studie verständlicher zu machen. Der IPSAS-konforme Jahresabschluss, die Erfassung der Vermögensgegenstände, der Ausweis der künftigen Verbindlichkeiten und die Konsolidierung sind während den durchgeführten Befragungen des Öfteren angesprochen worden. Aus diesem Grund werden in diesem Teil der Masterarbeit diese Bereiche ausführlich diskutiert.

IPSAS-konformer Jahresabschluss

Der allgemeine Zweck eines IPSAS-Abschlusses ist, den Adressaten die entscheidungsrelevanten Informationen über die Vermögens- und Finanzlage einer Gebietskörperschaft zu liefern. Darüber hinaus sollen die finanzielle Leistungsfähigkeit und die Cashflows abgebildet werden. Gemäß den IPSAS besteht der Jahresabschluss aus einer Vermögensrechnung (im Englischen *statement of financial position*), einer Kapitalflussrechnung (im Englischen *cash flow statement*), einer Eigenkapitalveränderungsrechnung (im Englischen *statement of changes in net assets/equity*), einer Ergebnisrechnung (im Englischen *statement of financial performance*) und dem Anhang (im Englischen *notes*). Im IPSAS 1 wird die Gliederung der Vermögensrechnung, die Ergebnisrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung detailliert definiert, während die Gliederung der Finanzrechnung im Standard IPSAS 2 festgelegt wird.

An dieser Stelle werden die einzelnen Bestandteile kurz und bündig erläutert.

⁵⁶ Vgl. Wüstemann/Wüstemann/Conrath-Hargreaves, Seite 62, 2016

Vermögensrechnung: In der Vermögensrechnung werden alle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach den Fristigkeiten (wie in einer IFRS-konformen Bilanz) ausgewiesen.

Ergebnisrechnung: Die Ergebnisrechnung erfasst alle Erträge und Aufwendungen eines Wirtschaftsjahres.

Eigenkapitalveränderungsrechnung: Die Eigenkapitalveränderungsrechnung beinhaltet vor allem Informationen über Sachverhalte wie beispielsweise Neubewertungen oder Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die das Eigenkapital betreffen.⁵⁷

Finanzrechnung: Die Finanzrechnung besteht aus folgenden Elementen:

- aus dem Geldfluss der operativen Verwaltungstätigkeit,
- aus Transfers,
- aus der Investitionstätigkeit
- und aus der Finanzierungstätigkeit.⁵⁸

Anhang: Der Anhang beinhaltet beispielsweise Angaben über die Ausführungen zu den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder über Schätzungen.

Die IPSAS sehen keinen Lagebericht vor, allerdings empfiehlt der IPSAS 2.59 die Erstellung eines Berichts der Geschäftsleitung über die Unternehmenslage.⁵⁹

Zusätzlich beinhaltet der IPSAS-konforme Jahresabschluss einen weiteren Bestandteil, den Segmentbericht, welcher im IPSAS 18 geregelt ist. Dieser Standard beschreibt die Anforderungen an die Berichterstattung über die unterschiedlichen Segmente einer öffentlichen Einheit.⁶⁰

Sachanlagen – IPSAS 17

IPSAS 17 definiert den Ansatz und die Bewertung von Sachanlagen. Ausschlaggebend für die Aktivierung eines Vermögenswertes ist der Grundsatz „substance over form“, was bedeutet, dass das wirtschaftliche Eigentum darüber entscheidet, wie eine Sachanlage zu behandeln ist. Zivilrechtliches Eigentum wird

⁵⁷ Vgl. Hurlebaus, Seite 93, (2013)

⁵⁸ Vgl. Bauer, Seite 7, (2011)

⁵⁹ Vgl. Hurlebaus, Seite 93, (2013)

⁶⁰ Vgl. mit <http://www.doppikvergleich.de/ipsas/segmentberichterstattung.html>

nicht vorausgesetzt, es reicht, wenn die öffentliche Einheit Verfügungsmacht über eine Sachanlage besitzt. Gemäß IPSAS 17.26 sind entgeltlich erworbene Vermögensgegenstände zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten (im Englischen *at cost*) anzusetzen. Zusätzlich, unter bestimmten Voraussetzungen, kann der Zinsaufwand ebenfalls mit den Anschaffungskosten aktiviert werden. Die aktivierten Vermögensgegenstände sollen planmäßig über die Nutzungsdauer – sofern eine verlässliche Schätzung der Nutzungsdauer möglich ist – abgeschrieben werden. Die IPSAS geben keine konkreten Nutzungsdauern für bestimmte Vermögenswerte vor. Vermögenswerte, die unentgeltlich erworben wurden, sollen mit dem beizulegenden Zeitwert aktiviert werden.⁶¹

Des Weiteren ist die Bewertung von Kulturgütern sehr interessant. Diese wird im IPSAS 17.9 geregelt. Gemäß IPSAS 17.9 ist die bilanzierende Einheit nicht verpflichtet, Kulturgüter in der Bilanz auszuweisen. Entscheidet sie jedoch, die Aktivierung vorzunehmen, muss sie die Bewertungsvorschriften des IPSAS 17 berücksichtigen. Der Standard erlaubt die Erstbewertung mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder mit dem beizulegenden Zeitwert (im Englischen *fair value*). Die Folgebewertung, welche im Standard IPSAS 17.42 geregelt ist, kann nach dem Neubewertungsmodell (im Englischen *revaluation model*) oder dem Anschaffungskostenmodell (im Englischen *cost model*) erfolgen.

Damit die Jahresabschlüsse der öffentlichen Einheiten den Stand der Anlagevermögen verlässlich abbilden, sollen nicht nur staatliche Grundstücke und Gebäude, sondern auch Infrastrukturanlagen (wie Straßennetze, Eisenbahninfrastruktur, Flughäfen oder Brücken) oder Militärgüter erfasst werden.

Rückstellungen – IPSAS 19 und IPSAS 25

Der Standard IPSAS 19 beschäftigt sich mit der Bildung von sonstigen Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen. Die Definition einer Rückstellung ist: „Eine Rückstellung ist eine Verbindlichkeit, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.“⁶²

⁶¹ Vgl. Ernst&Young, Seite 22, (2016)

⁶² Vgl. Oettinger, Seite 271, (2015)

Nach den IPSAS darf eine Rückstellung gebildet werden, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es liegt eine Verpflichtung aus einem Ereignis in der Vergangenheit vor;
- Künftige Ausgaben in der Zukunft sind wahrscheinlich;
- Die Schätzung dieser Ausgaben ist möglich und verlässlich.

Da eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten erforderlich ist, dürfen in einem IPSAS-konformen Jahresabschluss keine Aufwandsrückstellungen ausgewiesen werden.⁶³

Darüber hinaus werden im IPSAS 25 die Rückstellungen für künftige Sozialleistungen definiert. Dieser Standard wird in öffentlichen Debatten oft als nicht vollständig bezeichnet. Grundsätzlich behandelt der Standard IPSAS 25 sämtliche Leistungen, die mit den Arbeitnehmern verbunden sind. Die Rückstellungen im Sinne des Standards IPSAS 25 werden in kurzfristig fällige Leistungen (wie z.B. Löhne) und langfristig fällige Leistungen (wie z.B. Abfindungen) unterteilt.

Dadurch, dass in der Kameralistik die künftigen Verbindlichkeiten überhaupt nicht abgebildet werden, stellt dieser Ansatz eine der größten Herausforderungen beim Übergang von der Kameralistik auf die Doppik dar.

Konsolidierung – IPSAS 35

Im Rahmen der internationalen Rechnungslegungsvorschriften werden ab 1. Januar 2017 die IPSAS 34 (Separate Finanzberichterstattung) und IPSAS 35 (Konsolidierung) den Standard IPSAS 6 (Konsolidierte und Einzelabschlüsse) ersetzen. Die Struktur eines konsolidierten Jahresabschlusses wird weiterhin den internationalen Standards für den privaten Bereich (IFRS) entsprechen. Generell wird ein Konzernabschluss alle Tochterunternehmen und eine Mutterunternehmen in einem „Konsolidierungskreis“ umfassen. Ausgenommen sind Tochterunternehmen, deren Beteiligung zur Veräußerung innerhalb von 12 Monaten gehalten wird. Diese werden als Finanzinstrumente behandelt.⁶⁴ Im Standard IPSAS 35 in den Paragraphen 18-37 wird die Beherrschung genau definiert, diese Definition ist analog zu IFRS 10.

Allerdings wurde der Standard IPSAS 35 (Konsolidierung) von der Europäischen Kommission in ihrer Arbeitsunterlage zur Eignung der IPSAS für die EU-

⁶³ Vgl. Beiritt, Seite 11, (2014)

⁶⁴ Vgl. Schauer, Seite 144, (2016)

Mitgliedstaaten als nicht geeignet qualifiziert. Dieser Bereich soll im Rahmen des EPSAS-Projektes überarbeitet werden und entsprechend an die Bedürfnisse der Mitgliedsstaaten angepasst werden. Die Konsolidierung in der kommunalen Rechnungslegung in der Europäischen Union stellt eine der größten Herausforderungen dar. Der Grund dafür ist die Definition des Konsolidierungskreises, die viele Schwierigkeiten verursacht. Es ist strittig, welche Einheiten überhaupt konsolidiert werden sollen.

Die Erstellung eines konsolidierten Jahresabschlusses setzt Folgendes voraus:

- einheitliche Rechnungsperioden;
- einheitliche Bilanzansätze;
- einheitliche Gliederung;
- Verwendung einheitlicher Bewertungsmethoden.

Außerdem kann eine konsolidierte Rechnung ausschließlich auf Basis einheitlicher Rechnungsorganisation erstellt werden. Diese Voraussetzungen werden von den EU-Mitgliedstaaten nicht erfüllt.

3.1.4. Aktuelle Anpassung der Buchführungssysteme in den Mitgliedsstaaten an die internationalen Rechnungslegungsstandards

Im Rahmen einer Studie von PricewaterhouseCoopers⁶⁵, die sich mit den möglichen Szenarien der Harmonisierung der Rechnungslegung im öffentlichen Bereich auseinandersetzt, wurde untersucht, inwiefern die einzelnen Mitgliedstaaten ihre Rechnungslegungssysteme modernisiert haben. Die Resultate der Studie zeigen, dass in vielen Mitgliedstaaten die internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IPSAS) eine äußerst wichtige Rolle im Prozess der Modernisierung der Buchführung auf Bundesebene gespielt haben. Die Autoren der Studie haben die Mitgliedsstaaten je nach Ausmaß ihrer Verwendung von IPSAS in vier Gruppen unterteilt. Die erste Gruppe (Estland, Litauen, Portugal und Spanien) hat als primäre Grundlage für die Modernisierung die IPSAS verwendet, mit der Angabe des genauen Verweises auf bestimmte Standards. Die zweite Gruppe (Österreich, Lettland, Slowakei und Schweden) hat ebenfalls IPSAS als primäre Quelle verwendet, jedoch wurden in diesen Mitgliedstaaten keine genauen Referenzen auf die IPSAS gemacht.

⁶⁵ Vgl. PwC, Kapitel 4.2, (2014)

Die Mitgliedstaaten in der Gruppe drei (Belgien, Kroatien, Zypern, Tschechien, Dänemark, Frankreich, Rumänien, Slowenien und Großbritannien) haben sich von den internationalen Standards nur inspirieren lassen. Das bedeutet, dass die IPSAS weder als primäre Quelle verwendet wurden, noch, dass sich direkte Verweise auf die IPSAS machen lassen.

Die letzte Gruppe (Bulgarien, Finnland, Deutschland, Griechenland, Ungarn, Irland, Italien, Luxemburg, Malta, Niederlande, Polen) hat bei der Entwicklung ihrer Rechnungslegungsvorschriften im öffentlichen Sektor die IPSAS nicht verwendet.

In Summe haben 17 Mitgliedstaaten die IPSAS als Inspiration bei der Modernisierung der öffentlichen Rechnungslegung auf Bundesebene verwendet. Darüber hinaus erwähnenswert ist die Tatsache, dass manche Länder wie Lettland, Litauen, Polen, Rumänien und die Slowakei ihre Inspiration direkt aus den International Financial Reporting Standards (IFRS) bezogen haben. Des Weiteren haben die durchgeführten Befragungen gezeigt, dass die öffentliche Rechnungslegung in Großbritannien vollständig auf den internationalen Rechnungslegungsvorschriften für den privaten Bereich basiert.⁶⁶

Im nächsten Schritt haben die Autoren der Studie prozentuell ausgedrückt, inwiefern die öffentliche Rechnungslegung der einzelnen EU-Mitgliedstaaten den Anforderungen der IPSAS entsprechen. Es wurden folgende zehn Bereiche des öffentlichen Rechnungswesens analysiert:

- Reporting
- Konsolidierung
- Anlagevermögen
- Immaterielles Anlagevermögen
- Vorräte
- Umsatzerlöse
- Finanzanlagevermögen
- Aufwendungen und Rechnungsabgrenzungsposten
- Rückstellungen
- Sozialleistungen.

Durch die Anwendung von Gewichtungsfaktoren wurden für alle Rechnungslegungsbereiche eines jeden Mitgliedstaates Prozentsätze ausgerechnet,

⁶⁶ Vgl. PwC, Seite 90, (2014)

inwiefern die Buchführung bereits an die IPSAS angepasst wurde. Die nachfolgende Tabelle zeigt die Proximität zu den IPSAS auf allen Verwaltungsebenen der EU-Mitgliedsstaaten.

Tabelle 4: Proximität der öffentlichen Rechnungslegung in der EU zu IPSAS

Mitgliedstaat	Bundesebene	Ebene der Bundesländer	Kommunen	Sozialversicherungen
Belgien	67%	67%	73%	60%
Bulgarien	56%	-	56%	63%
Dänemark	72%	-	65%	58%
Deutschland	22%	29%	58%	42%
Estland	92%	-	92%	86%
Finnland	72%	-	90%	92%
Frankreich	89%	-	84%	92%
Griechenland	12%	-	12%	12%
Irland	54%	-	71%	57%
Italien	31%	-	30%	14%
Kroatien	34%	-	34%	55%
Lettland	73%	-	73%	55%
Litauen	88%	-	88%	72%
Luxemburg	19%	-	31%	15%
Malta	22%	-	94%	-
Niederlande	31%	-	58%	78%
Polen	66%	-	66%	68%
Portugal	55%	-	80%	70%
Rumänien	63%	-	63%	38%
Schweden	81%	-	81%	71%
Slowakei	75%	-	75%	34%
Slowenien	62%	-	62%	19%
Spanien	70%	61%	68%	58%
Tschechische Republik	75%	-	75%	77%
Ungarn	66%	-	66%	55%
Zypern	14%	-	75%	17%
Österreich	73%	12%	12%	61%

Quelle: Studie PricewaterhouseCoopers, Seite 36, 2014

Die in Tabelle 2 enthaltenen Daten zeigen, dass die Berichterstattung in vielen EU-Mitgliedstaaten bereits in großem Ausmaß modernisiert und an die internationalen Standards angepasst wurde. So entspricht beispielsweise in der Republik Polen die Buchführung auf allen Ebenen einem Ausmaß von über 60% der Anforderungen durch die IPSAS. Völlig anders ist die Situation in Deutschland. In diesem Mitgliedstaat wird die intransparente Kameralbuchhaltung vor allem auf Bundesebene beibehalten. Genauso kommt die Kameralistik auf Landes- und Kommunalebene weiter zur Anwendung. Aus diesem Grund betragen die Prozentsätze auf Bundesebene und auf der Ebene der Bundesländer unter 30%. In der Republik Österreich ist die Situation umgekehrt. Auf der Bundesebene wird eine modernisierte doppelte Buchführung in Konten geführt, deswegen wurde die Proximität zu IPSAS auf 73% festgelegt. Hingegen behalten die Kommunalverwaltungen und die Bundesländer die Kameralistik bei, somit ist der dazugehörige Prozentsatz mit 12% entsprechend niedrig.

Portugal ist ein weiteres Beispiel, das einer genaueren Betrachtung wert ist. Obwohl die modernisierte Buchführung genaue Verweise auf bestimmte IPSAS beinhalten sollen, wurde die IPSAS-Konformität auf einem Niveau von 55% festgestellt. Der Grund dafür ist der laufende Prozess der Harmonisierung, der bis zum Ende des Jahres 2017 beendet werden soll. Der heutige Stand der öffentlichen Rechnungslegung in Portugal ist noch relativ weit entfernt von der künftigen EPSAS-konformen Rechnungslegung.

3.1.5. Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten

Am 6. März 2013 wurde ein Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament zur Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten veröffentlicht. Die Conclusio dieses Berichts war, dass einerseits die IPSAS in ihrer aktuellen Form von der Europäischen Union nicht übernommen werden können. Andererseits stellen die IPSAS einen passenden Ausgangspunkt für die EPSAS dar.⁶⁷ Dem Bericht der Kommission wurde eine ergänzende Arbeitsunterlage (im Englischen *Commission Staff Working Paper*) beigelegt. Diese Arbeitsunterlage stellt eine Zusammenfassung

⁶⁷ Vgl. Europäische Kommission, Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten - Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, Seite 10, (2013)

der Ansichten und Erfahrungen von diversen ExpertInnen und PraktikerInnen aus allen Mitgliedstaaten dar, die während der öffentlichen Konsultation erhoben wurden.⁶⁸

Die Resultate der Konsultation wurden in drei Gruppen unterteilt:

1. Argumente für die Implementierung der einheitlichen Rechnungsführungsgrundsätze;
2. Vorteile der internationalen Standards;
3. Bedenken und Kosten der Implementierung der IPSAS.

Die nachfolgende Zusammenfassung enthält sowohl die während der Konsultation erhobenen Bewertungen (Antworten der Konsultationsteilnehmer – beispielsweise Antwort des IPSAS Boards), als auch die Kommentare des EUROSTAT.

Vorteile und Nutzen aus der Implementierung einheitlicher Rechnungsführungsgrundsätze

- Hochqualitative und vergleichbare Informationen über Bilanzpositionen;
- Einheitliche Erfassung des Defizits und des Schuldenstandes;
- Verbesserte Kohärenz und Transparenz der Finanzberichterstattung;
- Durch klare buchhalterische Abgrenzungen wird der Jahresabschluss ein genaueres Bild über die Finanzlage und Leistungsfähigkeit einer öffentlichen Einheit liefern. Das würde die Unsicherheiten der Ratingagenturen und anderer Bilanzadressaten reduzieren;
- Reduzierung des Spielraumes für Manipulationen an der Darstellung der Finanz- und Ertragslage durch die Verschiebung von Zahlungen in die nächsten Jahre;
- Einheitliche Erfassung, Bewertung und Reporting von Verbindlichkeiten - vor allem von langfristigen und unsicheren Verbindlichkeiten;

⁶⁸ Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, (2013)

- Anpassung der Finanzinformationen an den Bedarf der Statistiken. Durch die Verfügbarkeit von geprüften Finanzdaten aus der doppelten Buchführung kann das Risiko systematischer Fehler in den für die Erstellung der GFS (Government Financial Statistics) verwendeten Daten reduziert werden;
- Die EU-weite Anwendung von einheitlichen Buchführungsmethoden würde die Mobilität der Bilanzierungskompetenz fördern;
- Einheitliche Rechnungsführungsgrundsätze würden den Investoren die Vergleichbarkeit der Finanzaktivitäten von Regierungen erleichtern. Fairer Wettbewerb zwischen den EU-Mitgliedstaaten würde in effizientem Kapitalverkehr resultieren.⁶⁹

Vorteile der IPSAS

- Die IPSAS sind derzeit die einzigen international anerkannten Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Sektor⁷⁰;
- Die IPSAS sind ein Resultat langjähriger, kollektiver Arbeit von gut qualifizierten ExpertInnen. Durch das internationale Know-how und die Erfahrungen der IPSASB-Mitglieder sind die IPSAS zu Weltstandards geworden, die nicht auf eine bestimmte geographische Zone beschränkt sind⁷¹;
- Die Relevanz der Standards wird durch die Implementierung der IPSAS von diversen Ländern auf der ganzen Welt, wie beispielsweise Neuseeland, Thailand, Indonesien, Malaysia, Peru, der Schweiz oder Estland, bestätigt. Die Evidenz von Nutzern der IPSAS (momentan mehr als 40 Länder, sowie eine große Anzahl internationaler Organisationen) deutet darauf hin, dass der Umstieg auf die internationalen Vorschriften die Transparenz der Berichterstattung verbessert⁷²;

⁶⁹ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seiten 102-103, (2013)

⁷⁰ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seiten 102-103, (2013)

⁷¹ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seiten 102-103, (2013)

⁷² Bergmann, Response to Public Consultation Paper -IPSASB , (2012)

- Die Unterstützung von Weiterentwicklung und Umsetzung bereits existierender Standards wäre ein effizienterer und kostengünstigerer Ansatz. Die Finanzberichte der EU-Mitgliedstaaten sollen nicht nur auf europäischer, sondern auch auf globaler Ebene vergleichbar sein⁷³;
- Die Anwendung der IPSAS wird die Effizienz der Wirtschaftsprüfung der öffentlichen Einheiten steigern. Die IPSAS bieten eine solide Grundlage, die die Arbeit der Wirtschaftsprüfer erleichtern wird.⁷⁴

Bedenken und Kosten der Implementierung der IPSAS

Die Bedenken bezüglich der Implementierung der internationalen Rechnungslegungsvorschriften können in zwei Gruppen unterteilt werden:

1. Kritikpunkte hinsichtlich der Standards selbst;
2. Kritikpunkte an der IPSAS Governance.

Kritikpunkte hinsichtlich der Standards selbst

- Das IPSAS Rahmenkonzept wird als unvollständig angesehen. Ein konzeptioneller Rahmen, in dem die Grundprinzipien festgelegt sind, muss der Spezifik des öffentlichen Sektors der EU-Mitgliedstaaten entsprechen⁷⁵;
- Einige Standards werden bezüglich der Erfassung, Bewertung und Offenlegung von spezifischen Transaktionen zu ihrem derzeitigen Stand der Entwicklung als unvollständig angesehen – zum Beispiel hinsichtlich Steuern oder Sozialleistungen. Darüber hinaus wird die Bilanzierung und Bewertung von bestimmten Bilanzposten, wie zum Beispiel Objekte des kulturellen Erbes oder Staatsschulden, als ungenau bezeichnet⁷⁶;

⁷³ Vgl. Bergmann, Response to Public Consultation Paper -IPSASB , (2012)

⁷⁴ Vgl. Deloitte, Assessment - Public Consultation, (2012)

⁷⁵ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

⁷⁶ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

- Ein weiterer Kritikpunkt bezieht sich auf den Konsolidierungskreis gemäß den internationalen Rechnungslegungsvorschriften. Nach den IPSAS werden alle kontrollierten Einheiten in den Konsolidierungskreis einbezogen. Das würde bedeuten, dass eine große Anzahl von rechtlich selbstständigen öffentlichen Kapitalgesellschaften zum gleichen Zeitpunkt und in gleicher Form ihre Finanzdaten zur Verfügung stellen müsste⁷⁷;
- IPSAS-Standards können unabhängig von Art und Größe der öffentlichen Einheit implementiert werden. Allerdings könnte die Implementierung und Anwendung der IPSAS von ganz kleinen Einheiten in Hinsicht auf Kosten und notwendige Kenntnisse des Personals übermäßig belastend sein⁷⁸;
- Einige IPSAS-Standards bieten Optionen und Wahlrechte an. Diese Optionen können zu einem Mangel an Vergleichbarkeit führen. Beispielsweise kann die Bewertung von Vermögenswerten sowohl traditionell zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch zum beizulegenden Zeitwert erfolgen. Ein weiteres Beispiel stellt die Behandlung von Fremdkapitalkosten dar. Zwei Arten der Behandlung von Fremdkapitalkosten sind erlaubt: Entweder können sie als Aufwand in der Berichtsperiode, in der sie anfallen, erfasst werden oder sie können als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswertes aktiviert werden (sofern als aktivierungsfähig klassifiziert). In den genannten Fällen wäre es erwünscht, diese Wahlrechte zu eliminieren⁷⁹;
- Von vielen ExpertInnen wird die Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert als ungeeignet für den öffentlichen Sektor angesehen - insbesondere für die Bewertung von Vermögenswerten, die nicht auf einem aktiven Markt gehandelt werden. Außerdem wird der jährliche Werthaltigkeitstest von nicht-finanziellen Vermögenswerten in Frage gestellt⁸⁰;
- Die Offenlegungsregeln könnten großen Zeit- und Geldaufwand verursachen⁸¹;
- Es besteht die Gefahr, dass zu viele Informationen in den Jahresabschlüssen enthalten sein könnten. Dies kann potenziellen Bilanzadressaten die Suche nach den für sie relevanten Informationen wesentlich erschweren⁸²;

⁷⁷ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

⁷⁸ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

⁷⁹ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

⁸⁰ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

⁸¹ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

⁸² Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 105-107, (2013)

- Eine von der IFAC autorisierte Übersetzung der Standards in die deutsche Sprache ist nicht verfügbar. Diese müsste entgeltlich von KPMG erworben werden⁸³.

Es sollte allerdings darauf hingewiesen werden, dass das IPSAS-Gremium bereits von EUROSTAT auf einige dieser Bedenken aufmerksam gemacht wurde und es daher möglich ist, dass manche Themen am Tag des Lesens der vorliegenden Arbeit nicht mehr aktuell sind.

Kritikpunkte an der IPSAS Governance

- Die stärkste Kritik betrifft die Legitimität und mögliche Gesetzgebung des IPSASB. Manche Experten behaupten, dass die Regierungen der EU-Mitgliedsstaaten weder am sogenannten Standard-Setting-Prozess noch an der Beobachtung dieses Prozesses in ausreichendem Ausmaß beteiligt sind. Die Implementierung der IPSAS würde die Delegation der Gesetzgebung außerhalb der Europäischen Union bedeuten⁸⁴;
- Die Bearbeitungskapazität internationaler Entwicklungen des IPSAS-Gremiums ist wegen der begrenzten Ressourcen eingeschränkt. Dies kann zur Folge haben, dass das IPSASB seiner Pflicht, beispielsweise zur Entwicklung eines neuen Standards als Reaktion auf ein sich rasch veränderndes Finanzklima in den EU-Mitgliedstaaten, nicht nachkommt. Aus diesem Grund besteht die Gefahr, dass das Interesse der Europäischen Union vernachlässigt wird⁸⁵.

⁸³ Vgl. Wüstemann/Wüstemann/Conrath-Hargreaves, Seite 66, 2016

⁸⁴ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 107, (2013)

⁸⁵ Vgl. Europäische Kommission, Commission Staff Working Document, Seite 107, (2013)

3.2. EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

Die Einführung von EPSAS stellt das zweite Szenario für eine weitgehende Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union dar. Die europäischen Standards sollen eine effizientere Überwachung der Finanzpolitik, Wirtschaftspolitik und Strukturreformpolitik ermöglichen. Nach der Implementierung würden die EPSAS überall in Europa die Rechnungslegung regulieren. Trotz unterschiedlicher Verwaltungstraditionen und Zuständigkeiten würden weit über 100.000 Gemeinden in Europa ihre Bücher nach den EPSAS führen müssen.⁸⁶

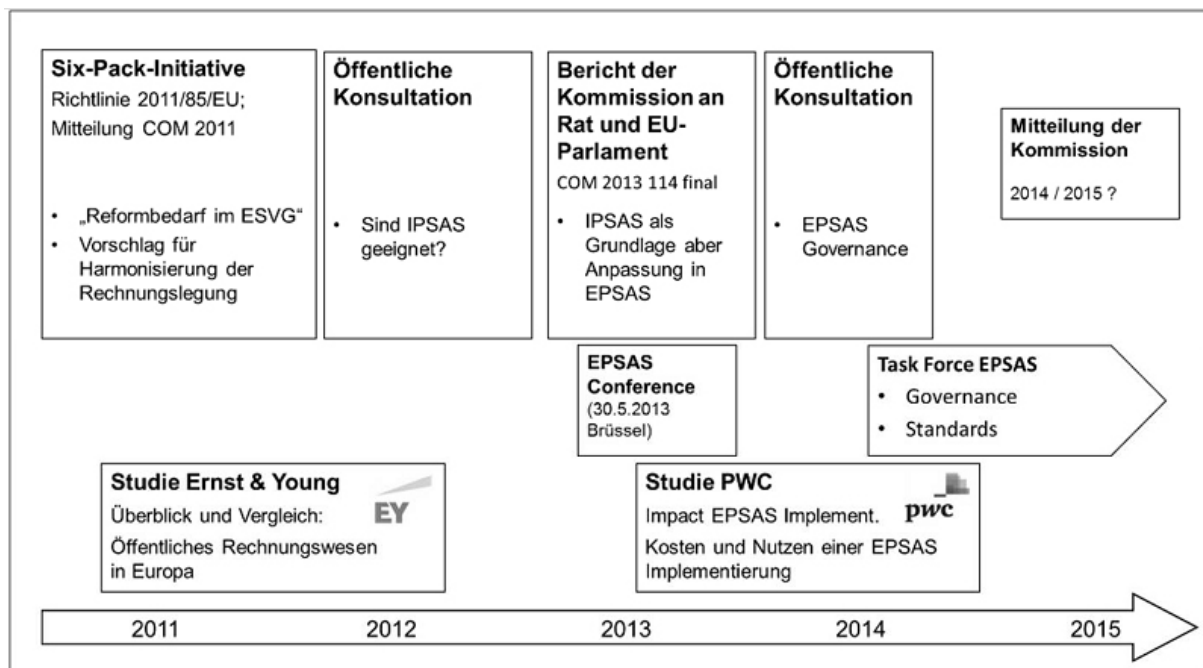
Auf der internationalen Ebene weckt das EPSAS-Projekt viele Emotionen. So beispielsweise während des World Congress of Accountants in Rom im Jahr 2014. Dort sagte ein Vertreter aus Uganda zu Alexandre Makaronidis (Head of Task Force EPSAS), dass die Europäische Union mit der Entwicklung der EPSAS behauptet, dass die internationalen Standards für andere Regionen der Welt geeignet sind, jedoch nicht für Europa. Europa hat das Recht, ihre eigenen Standards zu entwickeln. Anschließend wurde noch die Frage an den Chef der EPSAS Arbeitsgruppe gestellt, ob Afrika auch das Recht hat, eigene Standards zu entwickeln und die internationalen Standards als nicht geeignet zu klassifizieren? Wenn die IPSAS und EPSAS rechtlich anerkannt werden, warum soll es nicht die APSAS geben?⁸⁷ Delegierte aus unterschiedlichen Regionen haben die Argumentation zum Ausdruck gebracht, dass die Idee von IPSAS war, eine weltweit vergleichbare Rechnungslegung im Sektor Staat zu ermöglichen, allerdings startet man mit dem EPSAS-Projekt damit, erneut regionale Standards zu entwickeln und von der Grundidee abzuweichen. Dieser eurozentrischen Kritik sollte in Zukunft definitiv Aufmerksamkeit geschenkt werden, wenn man eine globale Vergleichbarkeit von Bilanzinformationen erreichen möchte.

⁸⁶ Vgl. <http://kommunal.at/kommentar/epsas-eines-fuer-alle-in-europa/>

⁸⁷ Vgl. Johnstone, Seite 10, (2014)

Die Idee der europäischen Standards wurde inzwischen von der Europäischen Kommission grob konkretisiert. Am 29. Und 30. Mai 2013 hat EUROSTAT die Konferenz „Towards Implementing European Public Sector Accounting Standards“ organisiert. Das Ergebnis dieser Konferenz war, dass die EPSAS ein notwendiges Element der steuerlichen und haushaltspolitischen Integration der EU darstellen.⁸⁸ Ausgehend von dieser Konferenz starteten die Arbeiten an den europäischen Standards für den öffentlichen Sektor. Die nachfolgende Grafik fasst die bis jetzt umgesetzten Schritte in Richtung EPSAS zusammen.

Abbildung 2: Entwicklung von EPSAS - Zeitachse



Quelle: Oettinger, Seite 155, (2015)

Im Jahr 2013, nach der Veröffentlichung der Resultate der bereits erwähnten PwC Studie, welche eine direkte Implementierung von IPSAS ausgeschlossen hat, hat die EUROSTAT-Task-Force die Arbeiten an der EPSAS-Governance und den EPSAS-Standards fortgesetzt.

⁸⁸ Vgl. Wüstemann / Wüstemann / Conrath-Hargreaves, Seite 51, (2016)

Derzeit wird von den folgenden Arbeitsgruppen am EPSAS-Projekt gearbeitet:

- EPSAS Working Group;
- EPSAS Task Force Governance;
- EPSAS Task Force Standards;
- EPSAS Cell on First Time Implementation;
- EPSAS Cell on Definitions;
- EPSAS Cell on Governance Principles und
- EPSAS Cell on Principles related to Standards.

Eine wichtige Arbeitsgruppe stellt die EPSAS Cell on First Time Implementation dar. Diese Arbeitsgruppe soll die Leitlinien für die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz entwickeln. Diese Leitlinien sollen den Gebietskörperschaften die Umstellung von der kameralen Rechnungslegung auf die Doppik erleichtern. Sie sollen einen kosteneffizienten Ansatz der erstmaligen Anwendung von EPSAS präsentieren.⁸⁹

Darüber hinaus ist bereits bekannt, dass die EPSAS in Form einer EU-Rahmenverordnung künftig in den Mitgliedstaaten eingeführt werden sollen. Bis 2021 ist die Verabschiedung der EPSAS durch rechtlich bindende Rechtsakte geplant. Danach sollen die Standards schrittweise implementiert werden.⁹⁰

Zum Zeitpunkt des Schreibens dieser Masterarbeit befindet sich das Projekt allerdings noch in der Entwicklungsphase. Das bedeutet, dass die vollständigen europäischen Standards und ein dazu gehörendes Framework noch nicht vorhanden sind. Es wird momentan über die konkrete Ausgestaltung der EPSAS spekuliert.⁹¹

⁸⁹ Vgl. Wüstemann Jens / Wüstemann Sonja / Conrath-Hargreaves, Seite 55, (2016)

⁹⁰ Vgl. https://publicgovernance.de/docs/Geplante_Vorgehensweise_der_EU-Kommission_zur_Einfuehrung_der_EPSAS.pdf

⁹¹ Vgl. Oettinger, Seite 183, (2016)

3.2.1. Unterschiede zu IPSAS

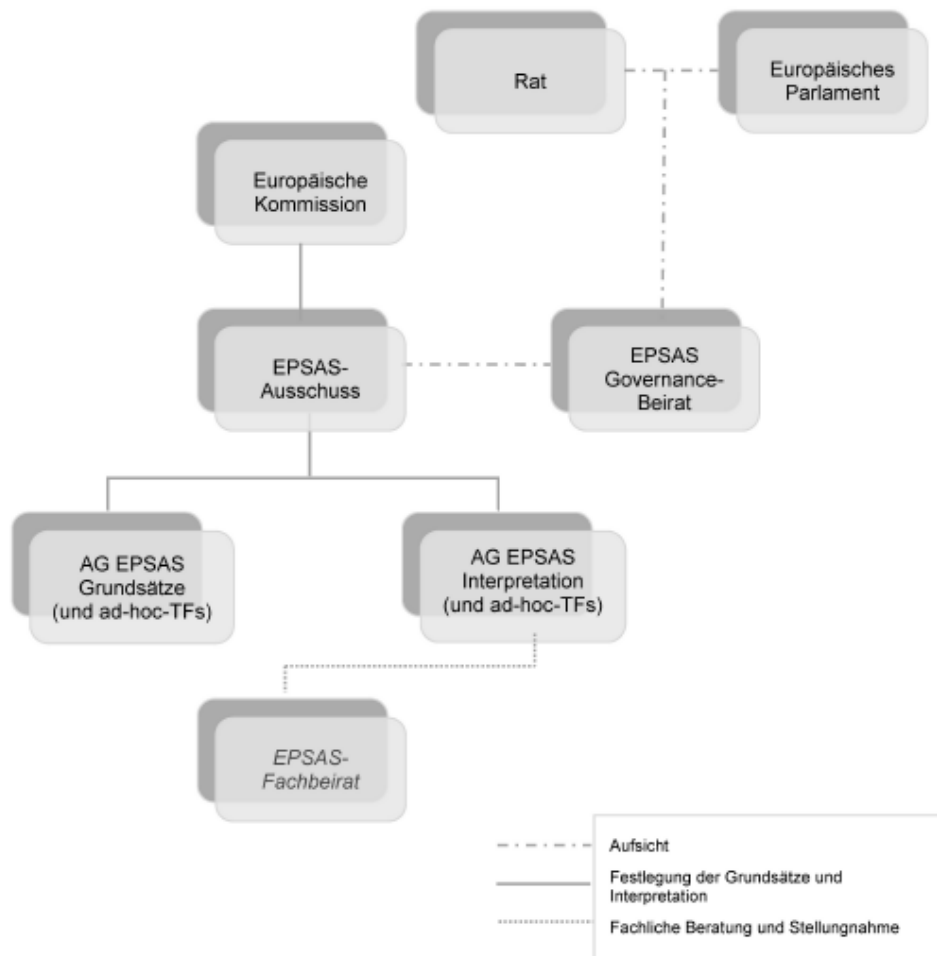
Den wichtigsten Unterschied zwischen den europäischen und den internationalen Standards stellt die Prioritätensetzung dar. Die IPSAS sollen eine globale Vergleichbarkeit gewährleisten, während bei den EPSAS eine klare europäische Ausrichtung im Vordergrund steht. Die EPSAS sollen ausschließlich von den EU-Mitgliedstaaten entwickelt und verwendet werden.⁹²

Im Jahr 2014 machte die Europäische Kommission einen Vorschlag für die EPSAS-Verwaltungsstruktur. Die nachfolgende Grafik stellt eine Abbildung dieses Vorschlages dar. Die Grafik zeigt, dass die Standards von mehreren Arbeitsgruppen weiterentwickelt, verwaltet und kontrolliert werden müssen. Diese Struktur soll deutlich machen, dass die EU die EPSAS-Verwaltung zur Gänze unter Kontrolle haben wird. Diese Tatsache steht im Gegensatz zur Organisation von den IPSAS oder IFRS, die von privaten Gremien verwaltet werden.⁹³

⁹² Vgl. Pontoppidan/Brusca, Seite 187, (2016)

⁹³ Vgl. Oettinger, Seiten 165-166, (2015)

Abbildung 3: Vorschlag für die EPSAS-Verwaltungsstruktur



Quelle: Wüstemann/Wüstemann/Conrath-Hargreaves, 2016, Seite 52

Ein weiterer wichtiger Punkt in denen sich die EPSAS von den internationalen Standards unterscheiden werden, ist die Stellung des Vorsichtsprinzips. Bei der Gestaltung der europäischen Standards soll diesem Prinzip eine besondere Bedeutung hinzugefügt werden.⁹⁴ Die zwei Ausprägungen des Vorsichtsprinzips, nämlich das Realisations- und das Imparitätsprinzip, sind für eine zuverlässige Ermittlung des Vermögenszuwachses notwendig. Unter dem Vorsichtsprinzip soll eine vorsichtige Bilanzierung verstanden werden.⁹⁵

Bei der Erarbeitung des EPSAS-Frameworks soll der Objektivität ein besonderer Stellenwert beigemessen werden. Die europäischen Standards für die öffentliche Rechnungslegung sollen eine strenge Objektivität fordern. Die Objektivität ist in der

⁹⁴ Vgl. Wüstemann/Wüstemann, Seite 599, (2014)

⁹⁵ Vgl. Wüstemann/Wüstemann, Seite 599, (2014)

Praxis stark mit sinnvollen Bilanzinformationen verbunden. Diese setzten konkretisierte Bilanzzwecke und Prinzipien voraus. Die EPSAS sollen daher ein konsistentes und zweckgerechtes *Set of Standards* darstellen.⁹⁶

Die oben genannten Grundsätze sollen die europäischen Standards von den IPSAS unterscheiden, da die internationalen Standards grundsätzlich als wenig vorsichtig bezeichnet werden. Damit ist vor allem eine kapitalmarktorientierte Bewertung wie in der angloamerikanischen Rechnungslegung gemeint.⁹⁷ Zusätzlich steht bei den auf den IFRS basierenden IPSAS die sachliche und zeitliche Periodenabgrenzung zur Gewinnrealisation im Vordergrund. Das bedeutet, dass in einer Periode sowohl die bereits realisierten Erträge, als auch die mit großer Wahrscheinlichkeit realisierbaren Erträge erfasst werden. Ein Beispiel dazu ist die Aktivierung von Entwicklungsaufwendungen als Vermögensgegenstände. Auf diese Weise soll der Grundsatz des *true and fair view* umgesetzt werden. Somit liegt die Zielsetzung der IPSAS bei der Lieferung der Informationen an die Bilanzadressaten. Im Gegensatz dazu sollen die EPSAS stark vom Gläubigerschutzgedanken inspiriert werden.⁹⁸

3.2.2. Bedenken und Kosten der Implementierung

Mangel an Steuerungsfunktionen

Die European Public Sector Accounting Standards sollen nur die Rechnungslegung und nicht das Haushaltswesen der Mitgliedstaaten betreffen. Der Grund dafür ist, dass die Europäische Union nicht über das Budgetrecht der Mitgliedstaaten bestimmen kann. Es muss allerdings festgestellt werden, dass ein Kontrollsystem- in diesem Fall das öffentliche Rechnungswesen- ohne passendes Planungssystem unbrauchbar ist. Daher ist die Funktionalität der Reform aus Steuerungsgesichtspunkten fraglich. Durch die statistische Betrachtung der Vergangenheit wird man keine verlässlichen Prognosen machen können und somit wird man eine potenzielle Krise erst erkennen können, wenn sie bereits eingetreten ist. Während der Reform des Rechnungswesens soll es auch gleichzeitig eine Diskussion über ein passendes Planungswesen auf

⁹⁶ Vgl. Wüstemann/Wüstemann, Seite 597, (2014)

⁹⁷ Vgl. Brixner/Domroes, Seite 34, (2016)

⁹⁸ Vgl. Stein, Seite 29, (2008)

Basis der EPSAS geben. Zusätzlich sollen auch entsprechende Insolvenzregeln und mögliche Verschuldungsbremsen auf Basis der EPSAS entwickelt werden. Ohne Steuerungsfunktion wird die öffentliche Rechnungslegung auf Basis der EPSAS nur zu einer Quelle für statistische Auswertungen.⁹⁹

Kosten der Implementierung

Ein weiterer großer Nachteil der Implementierung der EPSAS stellen die Kosten dar. Der enorme Implementierungsaufwand ist nur ein Teil der Kosten, die aufgrund der EPSAS auf die EU-Mitgliedstaaten zukommen. Es besteht die Gefahr, dass das Kosten-Nutzen Verhältnis dieser Reform negativ wird, da sich die Vorteile quantitativ nicht erfassen lassen und somit schwer vorhersehbar sind.¹⁰⁰

Wie aus der Grafik zur EPSAS-Verwaltungsstruktur im Kapitel 3.2.1 ersichtlich, wird es notwendig sein, neue Arbeitsgruppen zu gründen und viele Spezialisten zu engagieren, um die EPSAS zu verwalten.

Schließlich soll die von den Steuerzahlern finanzierte Reform zur Steigerung der Transparenz und zur Verbesserung der Statistiken auf europäischer Ebene führen. Allerdings findet man im Vertrag von Lissabon in Bezug auf das Thema der Kosten für die Erstellung der Statistiken folgendes Statement:

„Die Erstellung der Unionsstatistiken erfolgt unter Wahrung der Unparteilichkeit, der Zuverlässigkeit, der Objektivität, der wissenschaftlichen Unabhängigkeit, der Kostenwirksamkeit und der statistischen Geheimhaltung; der Wirtschaft dürfen dadurch keine übermäßigen Belastungen entstehen.“¹⁰¹

⁹⁹ Vgl. Hilgers (2016), Gastbeitrag für HaushaltsSteuerung.de

¹⁰⁰ Vgl. Oulasvirta/Bailey, Seite 664, (2016)

¹⁰¹ Vertrag von Lissabon, Artikel 338, (2007)

Die Autoren des EPSAS Projektes scheinen dieses Statement außer Acht zu lassen. Im Jahr 2015 hat es bei EUROSTAT bereits 860 Arbeitsstellen gegeben. Darüber hinaus beliefen sich die operativen Mittel des statistischen Amtes im Jahr 2015 auf rund 54 Mio. EUR. Zusätzlich zu seinem Haushalt hat EUROSTAT sonstige subdelegierte Mittel von anderen Generaldirektionen der Europäischen Kommission erhalten, die in Summe ca. 16 Mio. EUR betrugen.¹⁰²

Wie aus den angeführten Daten ersichtlich ist, nimmt das statistische Amt der Europäischen Union wesentliche finanzielle Mittel in Anspruch, um seine Aufgaben zu erfüllen. Die Erstellung von neuen Arbeitsgruppen wird in zusätzlichen Aufwendungen resultieren.

Darüber hinaus werden viele öffentlichen Einheiten dazu gezwungen sein, für die Implementierung der EPSAS ein Beratungsunternehmen zu beauftragen. Zusätzlich wird die Einschulung und Weiterbildung der Mitarbeiter unvermeidlich sein. Wenn man allerdings die Reform der Rechnungslegung im öffentlichen Bereich aus der Perspektive der Beratungsunternehmen betrachtet, ist sie eine ausgezeichnete Gelegenheit, enorme Gewinne zu erzielen. Obwohl die EPSAS noch gar nicht eingeführt wurden, findet man bereits jetzt auf den Webseiten der größten Consultingunternehmen Angebote für die Beratung bezüglich der Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens.

¹⁰²Vgl. http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Eurostat_and_the_European_Statistical_System/de

4. Empirische Untersuchung

Der Inhalt der vorherigen Kapitel diene dem Zweck, die Theorie zur öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union zu systematisieren. Im nachfolgenden Kapitel werden die eingangs gestellten Fragestellungen beantwortet:

- Ist die Einführung von einheitlichen Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union notwendig?
- Ist die Einführung der EPSAS der einzige Weg zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der öffentlichen Finanzberichte in der Europäischen Union?

Außerdem wird auf die Forschungsmethodik eingegangen. Das Forschungsinstrument, die ausgewählte Stichprobe und die Durchführung der Forschung werden genau präsentiert. Anschließend werden die Ergebnisse der qualitativen empirischen Forschung dargestellt.

4.1. Forschungsmethodik

Zu Beginn eines Forschungsprozesses wird die Entscheidung getroffen, ob eine qualitative oder quantitative Erhebung angewendet wird, um das Forschungsziel zu realisieren. Im Rahmen dieser Arbeit soll ein sehr komplexes Thema, nämlich die Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in den EU-Mitgliedstaaten, herausarbeitet werden – dazu werden fünf Interviews mit SpezialistInnen geführt. Da es sich hierbei um persönliche Meinungen der Befragten handelt, wurde für diese Studie eine qualitative Herangehensweise gewählt. Wenn es notwendig ist, den Hintergrund einer Aussage zu verstehen, ist eine qualitative Untersuchung die passende Methode, da diese als offen, deskriptiv und interpretativ gilt. Das Resultat ihrer Anwendung soll es sein, ein möglichst umfangreiches und detailliertes Ergebnis zu erhalten.¹⁰³

Im Rahmen dieser Inhaltsanalyse werden die Inhalte aus den durchgeführten Interviews systematisiert und interpretiert, um schließlich Schlussfolgerungen daraus zu ziehen. Die Befragungen werden in Form eines wenig strukturierten Interviews durchgeführt. Die Auswertung des erhobenen Materials wird anhand der qualitativen

¹⁰³ Vgl. Saunders/Lewis/Thronhill, Seiten 315-316

Inhaltsanalyse nach Mayring vorgenommen. Diese Methode wird im Kapitel 4.4.1. genauer erläutert.

4.2. Die Erhebungsmethode

In der empirischen Sozialforschung gibt es eine Vielzahl von Interview-Formen, wie zum Beispiel das strukturierte Interview, das wenig strukturierte Interview, das nicht-strukturierte Interview, etc¹⁰⁴. Für die Durchführung der Interviews wurde das wenig strukturierte Interview gewählt, da diese Form eine gewisse Flexibilität gewährleistet. Überdies eignet es sich besonders zur Befragung von SpezialistInnen mit sehr unterschiedlichen Ansichten zum Thema der vorliegenden Masterarbeit.

4.2.1. Wenig strukturiertes Interview

Durch die Anwendung des wenig strukturierten Interviews war es möglich, nach einer genaueren Erklärung für das Gesagte zu fragen. Auf diese Weise sollte sichergestellt werden, dass die Antworten richtig verstanden wurden. Diese Art des Interviews bietet den Befragten die Möglichkeit, Gegenfragen zu stellen oder - wenn notwendig - von der Frage abzuweichen, um andere essentielle Inhalte zu erläutern.

Die Befragung erfolgte anhand offener Fragen. Diese Art der Fragen ermöglicht es den Interviewten, umfangreiche Antworten zu geben. Gleichzeitig kann der Interviewer die benötigten Fakten sammeln und sich einen objektiven Überblick über die Meinung des Befragten verschaffen.¹⁰⁵

Das wenig strukturierte Interview hat einen Leitfaden, der aus Themen besteht, die während der Befragung behandelt werden sollen. Allerdings kann aufgrund unterschiedlicher Ansichten der Befragten die Form des Interviews variiert werden bzw. zusätzliche Fragen hinzugefügt werden. Im Anhang befinden sich die Fragestellungen aller Interviews.

Bei der Erstellung des Interviewleitfadens wurden das Thema und die Fragestellungen, die im Rahmen dieser Masterarbeit beantwortet werden sollen, berücksichtigt. Im ersten Schritt wurden wichtige Bereiche, wie z.B. aktueller Stand der öffentlichen

¹⁰⁴ Diese Typologie stammt aus dem Buch Research Methods for Business Students (Fourth Edition) - Saunders/Lewis/Thronhill

¹⁰⁵ Vgl. Saunders/Lewis/Thronhill, Seiten 329

Rechnungslegung in den EU-Mitgliedstaaten, Notwendigkeit der Harmonisierung der Buchführung der EU-Mitgliedstaaten, Internationale Standards – International Public Sector Accounting Standards sowie die europäischen Standards – European Public Sector Accounting Standards, definiert. Anhand dieser Themenbereiche wurden die Fragen sehr offen formuliert, um einen möglichst vielfältigen und umfangreichen Überblick zu bekommen.

4.2.2. InterviewpartnerInnen

Die Aussagekraft qualitativer Forschung wird oft durch ihre Einzelfallorientierung in Frage gestellt. Einzelfallanalysen werden oft als Ursache für mangelnde Verallgemeinerbarkeit der Resultate betrachtet.¹⁰⁶ Um eine fundierte Aussage dieser Studie zu gewährleisten, wurde eine repräsentative Stichprobe gezogen, die unterschiedliche Ansichten zum erforschenden Thema repräsentiert. Das bedeutet, dass die Stichprobe sowohl aus Gegnern als auch aus Befürwortern des EPSAS Projektes besteht. Da es sich um ein internationales Thema handelt, wurde darüber hinaus die Nationalität der Befragten bei der Stichprobenziehung als entscheidender Faktor festgelegt.

¹⁰⁶ Vgl. Mayring, Seite 18, (2003)

4.2.3. Interviewsituation

In einem weiteren Schritt wurde die Entstehungssituation des Materials definiert. In den meisten Fällen finden qualitative Interviews im Rahmen einer Face-to-Face Befragung statt. Allerdings sind die in die Stichprobe einbezogenen Personen in diversen EU-Mitgliedstaaten ansässig (Deutschland, Luxemburg, Österreich und Polen). Deswegen war die Durchführung des Interviews mit allen Befragten in Form eines direkten Gesprächs nicht möglich. Es wurde an alle Personen eine Interview-Anfrage auf elektronischem Weg gesendet. Von den fünf Befragungen, die im Rahmen dieser Masterarbeit stattgefunden haben, wurden letztendlich zwei telefonisch durchgeführt. Beide Telefonate wurden mit einer speziellen Software für Mobiltelefone - Call Recorder - aufgenommen. Zu Beginn eines jeden Interviews wurde das Ziel dieser Studie erklärt und es wurde um Erlaubnis gebeten, das Gespräch aufzuzeichnen. Das Telefonat mit Herrn Hayes hat am 7. September 2016 stattgefunden und hat 39 Minuten gedauert. Das Interview mit Herrn Schleritzko wurde am 22. September 2016 durchgeführt und hat eine Stunde und 20 Minuten gedauert. Zwei weitere Interview-Anfragen wurden abgelehnt. Allerdings haben die Befragten ihre Antworten zu den der Anfrage beigefügten Fragen in ihrer Rückmeldung inkludiert. Diese Inhalte wurden auch als Gegenstand der qualitativen Inhaltsanalyse klassifiziert. Darüber hinaus wurde am 3. Oktober 2016 ein Interview in Form eines direkten Gesprächs mit Frau Prof. Hellich in ihrem Büro an der Fakultät für Rechnungslegung an der Warsaw School of Economics durchgeführt.

4.3. Material der Analyse

Das vorliegende Material der Analyse hat die Form eines niedergeschriebenen Textes. Die aufgezeichneten telefonischen Interviews wurden sofort nach der Befragung zu einem Text transkribiert, um eine optimale Effizienz bei der Auswertung zu erzielen. Weitere zu analysierende Inhalte bestehen aus der Transkription, die während des Interviews mit Frau Prof. Hellich gemacht wurden und zwei elektronischen Rückmeldungen.

4.4. Auswertung des erhobenen Materials

Wie bereits im Kapitel 4.1 erwähnt, wurde die qualitative Inhaltsanalyse für die Auswertung der durchgeführten Interviews ausgewählt. Vor der tatsächlichen Auswertung wurden Fallgeschichten gebildet, um die Befragten vorzustellen und die Gründe für deren Einbeziehung in die Stichprobe zu erläutern. Mit den Fallgeschichten soll ein Überblick über die SpezialistInnen und den Stand der öffentlichen Rechnungslegung in deren Herkunftsländern (falls relevant) geschaffen werden. Die Daten zur Spezialisierung, Position, Institution und ein kurzer Überblick, wessen Interessen (z.B. Staat, Institution) diese Person vertritt, wurden in Kapitel 4.5 zusammengefasst.

4.4.1. Qualitative Inhaltsanalyse nach Mayring

Die Auswertung der im Rahmen dieser Masterarbeit geführten Befragungen soll mittels qualitativer Inhaltsanalyse nach Mayring erfolgen. Im Vordergrund dieser Auswertung sollen die Ansichten der befragten SpezialistInnen stehen. Aus ihren Aussagen wurden die persönlichen Meinungen der Befragten zur Notwendigkeit der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union und der möglichen Modernisierungsszenarien abgeleitet.

Mayring definiert drei verschiedene Techniken der qualitativen Inhaltsanalyse:

- Zusammenfassung;
- Explikation;
- Strukturierung.¹⁰⁷

Durch eine Zusammenfassung soll das Material so reduziert werden, dass nur die wesentlichen Teile ausgewertet werden. Bei der Anwendung der Explikation werden die Textstellen anhand von zusätzlichem Material erklärt. Die Strukturierung dient dem Zweck, aus dem Material nur die wesentlichen Inhalte hervorzuheben und einen Querschnitt zu erzeugen.¹⁰⁸

Die Zusammenfassung wurde als passende Technik angesehen, da sie am Besten den Bedürfnissen dieser Studie entspricht. Durch die Anwendung anderer Techniken können mit großer Wahrscheinlichkeit die Ziele dieser Masterarbeit nicht erreicht werden.

Im ersten Schritt der Analyse des Materials muss durch die Fragestellung genau definiert werden, was zusammengefasst werden soll. Anhand des zusammengefassten Textes werden Kategorien gebildet. Das Kategoriensystem ist ein wichtiges Element der qualitativen Inhaltsanalyse. Durch das Kategoriensystem werden die Ziele der Arbeit in Kategorien abgebildet. Für die vorliegende Auswertung werden die Kategorien durch eine deduktive Vorgangsweise definiert. Nach Mayring wird unter deduktiver Kategorienbildung Folgendes verstanden: *„Eine deduktive Kategoriendefinition bestimmt das Auswertungsinstrument durch theoretische Überlegungen. Aus Voruntersuchungen, aus dem bisherigen Forschungsstand, aus neu entwickelten Theorien oder Theorienkonzepten werden die Kategorien in einem Operationalisierungsprozeß aus das Material hin entwickelt.“*¹⁰⁹

Wesentlicher Nachteil dieser Vorgehensweise ist eine mögliche Verzerrung der Ergebnisse durch Vorannahmen.

Das Abstraktionsniveau legt fest, wie konkret die Kategorien sein sollen. Nach dieser Festlegung wird das Material Zeile für Zeile analysiert und ausschließlich auf zusammengefasste Textpassagen reduziert. Anschließend werden die Paraphrasen entsprechenden Kategorien zugeordnet.

¹⁰⁷ Vgl. Mayring, Seite 58, (2003)

¹⁰⁸ Vgl. Mayring, Seite 58, (2003)

¹⁰⁹ Mayring, Seite 74, (2003)

Zusätzlich wurde in der gleichen Zeit eine Explikation durchgeführt. Nachdem die Interviews transkribiert worden waren, wurde festgestellt, dass viele verwendete Fachbegriffe, erwähnte Institutionen und Statistiken anhand der zusätzlichen Literatur näher erklärt werden müssen. Es wurde zusätzliches Material herangetragen, um die Antworten der Befragten verständlicher zu machen. Das zusätzliche Material bestand aus Fachliteratur, internationalen wissenschaftlichen Publikationen und Webseiten entsprechender Institutionen.

4.5. InterviewpartnerInnen - Fallgeschichten

In diesem Kapitel der Masterarbeit werden fünf InterviewpartnerInnen in Fallgeschichten vorgestellt. Allgemeine Daten, die zum Einen aus der Recherche stammen und zum Anderen aus den Interviews entnommen wurden, werden zusammengefasst. Die Kontaktdaten der befragten Personen befinden sich im Anhang dieser Masterarbeit.

Drei befragte Personen repräsentieren die Befürworter des EPSAS Projektes, während sich zwei Personen gegen die geplante Reform aussprechen. Im Falle, dass diese Information relevant ist, enthält jede Fallgeschichte zusätzlich einen Überblick über die öffentliche Rechnungslegung in dem Staat, den die befragte Person repräsentiert.

4.5.1. Keith Hayes

Herr Hayes ist zum Zeitpunkt der Befragung ein wichtiges Mitglied der Arbeitsgruppe EPSAS (im Englischen *Task Force EPSAS*), welche vom statistischen Amt der Europäischen Union gegründet wurde. Das Amt EUROSTAT hat seinen Sitz in Luxemburg. Diese Arbeitsgruppe ist die treibende Kraft der EPSAS, daher sollte das Projekt auch aus der Perspektive ihrer Autoren betrachtet werden. Deswegen wurde die Entscheidung getroffen, mit Herrn Hayes eine Befragung durchzuführen.

Informationen über EUROSTAT

EUROSTAT ist für europäische Statistiken verantwortlich, die Vergleiche zwischen den Mitgliedstaaten ermöglichen sollen. Die Institution stellt eine der Generaldirektionen der Europäischen Kommission dar und wird von einem Generaldirektor geleitet. Zu den Zuständigkeiten des statistischen Amtes gehören:

- Volkswirtschaftliche Gesamtrechnungen, Preise und Schlüsselindikatoren;
- Statistik der Staatsfinanzen (GFS) und deren Qualität;
- Sektorale und regionale Statistiken;
- Sozialstatistik;
- Globale Unternehmensstatistik.¹¹⁰

Die europäischen Statistiken werden nach den in Artikel 338 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union festgelegten und im Verhaltenskodex für die europäischen Statistiken enthaltenen Grundsätze entwickelt. Die von EUROSTAT verarbeiteten statistischen Daten sollen für die Planung und Durchführung der europäischen Politik eine verlässliche Basis darstellen. Die Bücher und Berichte der Einheiten des Staatssektors stellen die wichtigste Quelle für diese Finanzstatistiken dar. Zuverlässige Bilanzinformationen sind sowohl für die Erstellung der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung als auch für die Haushaltsplanung und Koordinierung notwendig. Allerdings sind momentan vergleichbare, kohärente und an der Periodenrechnung orientierte Daten, die eine Voraussetzung für die hohe Qualität der Informationen zu Schuldenstand und Defizit darstellen, nicht bei allen EU-

¹¹⁰Vgl. http://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Eurostat_and_the_European_Statistical_System/de

Mitgliedstaaten vorhanden.¹¹¹ Die gelieferten Daten müssen zuerst für die Auswertungen angepasst werden.

Im Jahr 2012 haben die Europäische Kommission und EUROSTAT das EPSAS-Projekt initiiert, das europaweit die Buchführung im Staatssektor harmonisieren soll. Wie in Kapitel 3.2 diskutiert, sollen EPSAS-konformen Jahresabschlüsse der öffentlichen Einheiten eine optimale Quelle für statistische Auswertungen darstellen. Im Oktober 2013 wurde die Task Force EPSAS (Arbeitsgruppe) gegründet¹¹², die die Erarbeitung von Standards vorantreiben soll. Das Ziel der Arbeitsgruppe ist es, die Kommission bezüglich der Einführung von europäischen Standards zu beraten. Die Arbeitsgruppe soll regelmäßig an die Kommission Bericht erstatten. Darüber hinaus überwacht sie die entsprechenden Entwicklungen auf EU-Ebene sowie auf nationaler Ebene der einzelnen Mitgliedstaaten.

¹¹¹ Vgl. Europäische Kommission, Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten - Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, Seite 6, (2013)

¹¹²<http://www.haushaltssteuerung.de/weblog-die-dispersion-der-doppik-das-neue-oeffentliche-haushalts-und-rechnungswesen-zwischen-kommunaler-routine-und-europaeischer-harmonisierung.html>

4.5.2. Christian Schleritzko, MSc

Herr Schleritzko, MSc., ist zum Zeitpunkt des Interviews als Konsulent des Österreichischen Gemeindebundes tätig. Der Österreichische Gemeindebund ist ein im zentralen Vereinsregister eingetragener Dachverband der Gemeinden. Der Zweck dieses Vereins ist, das Interesse von 2.089 (von insgesamt 2.100) österreichischen Gemeinden zu vertreten. Somit ist der Österreichische Gemeindebund dafür zuständig, ca. 70% der österreichischen Bevölkerung zu repräsentieren.¹¹³ Aufgrund dessen wurde die Entscheidung getroffen, Kontakt mit der Vertretung des Vereins aufzunehmen, um eine Befragung durchzuführen. Da im Österreichischen Gemeindebund ein Widerstand gegen die Einführung der einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften in allen EU-Mitgliedstaaten deutlich präsent ist, soll durch dieses Interview eine Gegenüberstellung zur Ansicht des Vertreters der Europäischen Kommission darstellen.

Informationen über den Stand der öffentlichen Rechnungslegung in Österreich

An dieser Stelle werden alle wichtigen Informationen über den Stand der öffentlichen Rechnungslegung in der Republik Österreich zusammengefasst. Die Republik Österreich besteht aus neun Bundesländern und 2.100 Gemeinden (Stand: Februar 2015)¹¹⁴. Die Kombination aus zentraler Bundesregierung und kommunaler Selbstverwaltung steigert die Komplexität der öffentlichen Verwaltung. Die legislativen Funktionen sind zwischen Bundesregierung und Landesregierungen aufgeteilt, während die exekutiven Funktionen zwischen alle drei Regierungsebenen aufgespalten sind. Aus diesem Grund ist die Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens sehr komplex. Zusätzlich erschwert die stark geprägte legalistische Tradition diese Reform. Da die Grundsätze der Haushaltsführung, Budgetierung und Rechnungslegung in den Gesetzen und Richtlinien verankert sind, benötigen alle Reformen entsprechende Gesetzesänderungen. In den Jahren 2007 bis 2013 hat die Zentralregierung eine umfassende Reform der öffentlichen Finanzen umgesetzt, die zu Änderungen der Verfassung und des Bundeshaushaltsgesetzes geführt haben. Diese Reform hat allerdings die heterogenen Buchführungsmethoden

¹¹³ <http://gemeindebund.at/ueber-den-oesterreichischen-gemeindebund>

¹¹⁴ <http://gemeindebund.at/struktur-der-gemeinden>

auf den drei Regierungsebenen nicht eliminiert.¹¹⁵ Durch die Reform wurde die Rechnungslegung auf Bundesebene modernisiert und es wurde von Kameralistik auf die Doppik umgestellt. Jedoch behielten sowohl die Bundesländer als auch die Kommunen die kameralistische Buchführung bei.

Darüber hinaus hat Herr Professor Schauer in seinem Buch¹¹⁶ eine andere wichtige Tatsache über die öffentliche Rechnungslegung in der Republik Österreich hervorgehoben: Seiner Meinung nach gibt es rechtliche und mentale Hindernisse, die Verwaltungen, die rechtlich selbständigen Verwaltungseinheiten und die Dienstleistungseinrichtungen als Verwaltungskonzerne zu betrachten und alle in einer Rechnung zu konsolidieren.¹¹⁷ Zahlreiche ausgegliederten Verwaltungseinheiten führen ihre Bücher nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB), während das Haushaltsrecht des Bundes (BHG 2013) und auch der Länder und Gemeinden in vielen Aspekten direkt auf den IPSAS basiert.¹¹⁸ Aus diesem Grund wird der Konsolidierungsprozess wesentlich erschwert und erfordert Verbesserungsmaßnahmen.

¹¹⁵ Vgl. Rauskala, Saliterer (2015), Seite 12-13

¹¹⁶ Titel: *Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen: Von der Kameralistik zur Doppik*, (2016)

¹¹⁷ Vgl. Schauer, Seite 141, (2016)

¹¹⁸ Vgl. Schauer, Seite 142, (2016)

4.5.3. Dr. Andreas Burth

Dr. Andreas Burth beschäftigt sich intensiv mit den europaweiten Harmonisierungsmaßnahmen. Zum Zeitpunkt der Kontaktaufnahme war Herr Dr. Burth als Referent bei der überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften am Hessischen Rechnungshof in Deutschland tätig.

Es kann davon ausgegangen werden, dass Herr Dr. Burth die Befürworter des EPSAS-Projektes repräsentiert. Ein Beweis dafür stellt die Tatsache dar, dass er aktiv an der Gestaltung der Webseite <http://www.epsas.eu/> teilnimmt, wo er auch seine Ansichten bezüglich des Projektes äußert. Aus diesem Grund ist die Entscheidung getroffen worden, Kontakt mit Herrn Dr. Burth aufzunehmen, um eine Befragung durchzuführen.

Informationen über den Stand der öffentlichen Rechnungslegung in der Bundesrepublik Deutschland

EY global leader für internationale öffentliche Rechnungslegung Thomas Müller-Marques Berger hat in seiner Rede während des World Congress of Accountants im Jahr 2014 betont, dass sich die Bundesrepublik Deutschland als stärkste Wirtschaftsmacht Europas intensiver am Prozess der Harmonisierung der Standards für die öffentliche Hand in der Europäischen Union beteiligen solle.¹¹⁹ In der Tat hat die öffentliche Hand in Deutschland in den letzten Jahren die Reform ihrer Rechnungslegung vorangetrieben. In den meisten Bundesländern modernisieren die Kommunen ihr Haushalts- und Rechnungswesen und stellen die Buchführungsmethode von der Kameralistik auf die Doppik um.

Die erste deutsche Kommune, die die doppelte Buchführung eingeführt hat, ist die Stadt Wiesloch in Baden-Württemberg. Die Stadt Wiesloch hat im Jahr 1996 ihre erste Eröffnungsbilanz aufgestellt und seitdem wird doppelte Buchführung gebucht.¹²⁰ Darüber hinaus sind am 29. November 2016 vom deutschen Bundesfinanzministerium die Standards für die staatliche doppelte Buchführung ins Leben gerufen worden. Die Modernisierung des Haushaltssatzgesetzes (HGrGmoG) hat dazu geführt, dass die Haushaltswirtschaft des Bundes und der Bundesländer nach den Grundsätzen der

¹¹⁹ Johnstone, Seite 10, (2014)

¹²⁰ Vgl. <http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html>

staatlichen doppelten Buchführung geführt werden kann. Die Buchführung der öffentlichen Einheiten soll gemäß § 7a HgrG den Vorschriften des Ersten und des Zweiten Abschnitts, des Ersten und Zweiten Unterabschnitts, des Dritten Buches Handelsgesetzbuch und gleichzeitig den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung entsprechen. Aufgrund der Besonderheiten der öffentlichen Einheiten müssen die Vorschriften des HGB an verschiedenen Stellen präziser definiert werden.

Die Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Deutschland ist in hohem Maße von Heterogenität geprägt. Zum Einen gibt es unterschiedliche Rechnungsstile, die verwendet werden, zum Anderen wird die Doppik sehr unterschiedlich betrieben. Wesentliche Unterschiede in der Anwendung zwischen den Körperschaften, die bereits auf die Doppik umgestellt haben, gibt es in den Bereichen Ansatz, Ausweis und Bewertung. Ursächlich hierfür ist, dass die Anwendung staatlicher Doppik autonom von einzelnen Bundesländern (Finanzministerien) ausgelegt wird.¹²¹ Es führt dazu, dass trotz der starken Modernisierungsmaßnahmen künftig ein massiver Umstellungsaufwand für die Haushalte von Bund, Ländern, Kommunen und Sozialversicherungen in Höhe von 2,7 Milliarden Euro erwartet wird.¹²²

¹²¹ Vgl. Hilgers (2016), Gastbeitrag für HaushaltsSteuerung.de

¹²² Vgl. <http://kommunal.at/artikel/harmonisierung-oder-gigantomanie/>

4.5.4. Em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer

Em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer ist emeritierter Ordinarius für Betriebswirtschaftslehre am Institut für Public and Nonprofit Management der Johannes Kepler Universität Linz. Herr Professor Schauer hat während seiner Karriere den Fokus auf folgende Forschungsbereiche gelegt:

- Leistungsfähiges öffentliches Rechnungswesen,
- Controlling in Nonprofit-Organisationen,
- Gesellschaftsbezogene Rechnungslegung,
- Erfüllung öffentlicher Aufgaben mit Hilfe von privaten NPO¹²³.

Professor Schauer ist ein Experte, der sich mit der Thematik der öffentlichen Rechnungslegung sehr intensiv beschäftigt hat und über umfangreiches Wissen auf diesem Gebiet verfügt. Deswegen wurde die Entscheidung getroffen, im Rahmen dieser Masterarbeit mit ihm Kontakt aufzunehmen.

Die Informationen über den Stand der öffentlichen Rechnungslegung in der Republik Österreich wurden bereits im Kapitel 4.5.2. diskutiert.

4.5.5. Dr. hab. Ewa Hellich, Prof. SGH

Prof. Ewa Hellich hält zum Zeitpunkt des Interviews eine leitende Position an der Fakultät für öffentliche Rechnungslegung der Warsaw School of Economics inne und hat viele ihrer Publikationen dieser Thematik gewidmet. Außerdem hält Frau Professor Hellich laufend Schulungen für eine der größten Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzleien - BDO Polska – zum Thema der letzten Reform der öffentlichen Finanzen in Polen. Diese Reform hat die öffentliche Rechnungslegung grundlegend modernisiert. Gegenwärtig verwenden alle öffentlichen Einheiten in Polen die doppelte Buchführung in Konten.

An der Fakultät, die von Frau Professor Hellich geleitet wird, wird das Thema der geplanten Einführung der einheitlichen Standards für alle EU-Mitgliedstaaten sehr genau analysiert. Um die Position der polnischen Akademiker zum Thema dieser

¹²³Vgl. http://www.jku.at/pnp/content/e54007/index_html?team_view=section&t=1&emp=e54007/employee_groups_wiss175580/employees54015

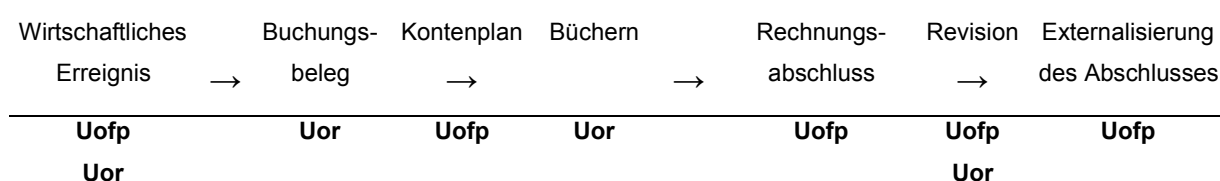
Masterarbeit zu untersuchen, ist die Entscheidung getroffen worden, mit Frau Professor Hellich, die sich grundsätzlich gegen die Einführung der EPSAS ausspricht, eine Befragung zu durchzuführen.

Informationen über den Stand der öffentlichen Rechnungslegung in der Republik Polen

Derzeit basiert die öffentliche Rechnungslegung in Polen auf der periodengerechten Buchführung (mit einigen Modifikationen).¹²⁴ Für die öffentlichen Einheiten kommen zwei Rechnungslegungsgesetze zur Anwendung. Auf der einen Seite werden die Rechnungslegungsvorschriften für den privaten Sektor (im Polnischen: *Ustawa o Rachunkowosci*) angewendet, auf der anderen Seite kommen die ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Sektor (*Ustawa o Finansach Publicznych*) zur Anwendung. Die Vorschriften für die öffentlichen Einheiten dienen dazu, die Besonderheiten des öffentlichen Sektors zu verwalten.¹²⁵ Diese simultane Anwendung wird anhand der nachfolgenden Grafik erläutert.

Uofp bedeutet, dass die ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für den öffentlichen Sektor (*Ustawa o Finansach Publicznych*) angewendet werden soll, während die Uor für die Rechnungslegungsvorschriften für des privaten Sektors steht (*Ustawa o Rachunkowosci*).

Abbildung 4: Regulierung der Buchführung einer Dienstleistungseinrichtung



Quelle: Nowak, 2014, Seite 188

Eigene Abbildung und Übersetzung

Diese Abbildung zeigt, dass im Rahmen eines Buchführungsprozesses zwei unterschiedliche Vorschriften zur Anwendung kommen. Die Vorschriften für den privaten Sektor dienen dem Zweck, eine möglichst genaue Abbildung der

¹²⁴ Nowak, 2014, Seite 188

¹²⁵ Vgl. <http://finanspubliczne.bdo.pl/biuletyn/46/rachunkowosc-budzetowa-bez-tajemnic/funkcje-rachunkowosci-jednostek-sektora-publicznego.html>

vergangenen wirtschaftlichen Ereignisse darzustellen. Im Gegensatz dazu steht in der öffentlichen Rechnungslegung die Zukunft im Vordergrund.

Darüber hinaus gibt es weitere Nachteile, die die Anwendung von zwei verschiedenen Standard-Sets verursachen. Diese kann wesentlich die Vergleichbarkeit der Abschlüsse erschweren, z.B. durch unterschiedliche Ansätze der Anlagevermögen. Diese Schwierigkeit wird anhand eines Beispiels genauer erklärt.

Beispiel:

Zwei öffentlichen Einheiten (nach der Definition des polnischen Rechts) haben auf Grundlage der Entscheidung der zuständigen Behörde, ohne eine Gegenleistung, jeweils ein identisches Anlagevermögen (mit gleichem Wert) erhalten. In diesen zwei Fällen kann das Vermögen mit unterschiedlichen Werten ausgewiesen werden: Entweder mit dem Wert, der in der Entscheidung der Behörde festgelegt ist, oder mit dem Wert, der durch die Rechnungslegungsvorschriften für den privaten Sektor vorgesehen ist – d.h. entweder zur Anschaffungs- und Herstellungskosten (wenn bekannt), oder zum beizulegenden Zeitwert, der verlässlich geschätzt werden muss.¹²⁶ Diese Diskrepanz kann zu großen Abweichungen in den Abschlüssen der beiden Einheiten führen.

Die angeführten Argumente bestätigen, dass die Finanzberichterstattung in der Republik Polen definitiv durch eine grundlegende Reform vereinheitlicht werden soll.

¹²⁶ Nowak, 2014, Seite 191

5. Ergebnisse der Studie

In diesem Kapitel werden die Resultate der durchgeführten Studie präsentiert. In einem ersten Schritt wird die Bildung der jeweiligen Kategorie beschrieben. Anhand der Beschreibung soll ersichtlich sein, dass das ganze Kategoriensystem der Fragestellungen der vorliegenden Masterarbeit entspricht. Anschließend werden die Aussagen der Befragten zitiert, um die Ergebnisse zu untermauern. Allerdings werden die entsprechenden Zitate aus dem Interview mit Frau Professor Hellich nicht eingeführt, weil die Befragung in der polnischen Sprache geführt wurde. Zum Zweck der Auswertung hat eine freie Übersetzung der Autorin der vorliegenden Masterarbeit gedient. Deswegen werden in der Auswertung ausschließlich Paraphrasen - eigene Zusammenfassungen in Anlehnung an das Original - verwendet. Die Übersetzung des Interviews kann im Anhang zu dieser Masterarbeit nachgelesen werden.

Im Folgenden befindet sich eine Übersicht über das gebildete Kategoriensystem.

Kategorie 1: Öffentliche Rechnungslegung in der Europäischen Union

Unterkategorie 1.1: Status quo

Unterkategorie 1.2: Notwendigkeit der Harmonisierung – welche Probleme werden hervorgehoben?

Kategorie 2: Periodengerechte Buchführung

Unterkategorie 2.1: Einfluss auf die Qualität der Finanzberichtsinformationen

Unterkategorie 2.2: Warum ist die Doppik besser als Kameralistik?

Unterkategorie 2.3: Umstellung auf die Doppik: Kosten-Nutzen Verhältnis

Unterkategorie 2.4: Bereitschaft zur Umstellung

Kategorie 3: IPSAS

Unterkategorie 3.1: Vorteile

Unterkategorie 3.2: Nachteile

Kategorie 4: EPSAS

Unterkategorie 4.1: Vorteile

Unterkategorie 4.2: Nachteile

Kategorie 5: Potentielle Hindernisse der Harmonisierung

5.1. Öffentliche Rechnungslegung in der Europäischen Union

Die Kategorie „**Öffentliche Rechnungslegung in der Europäischen Union**“ beschäftigt sich mit den angewendeten Buchführungsmethoden von den EU-Mitgliedstaaten. Zusätzlich wurde diese Kategorie in zwei Unterkategorien geteilt: „**Status quo**“ und „**Notwendigkeit der Harmonisierung**“. Dadurch soll ein Überblick über den aktuellen Stand der öffentlichen Finanzberichterstattung der EU-Mitgliedstaaten und dem Bedürfnis, diese zu modernisieren, gegeben werden.

Die Unterkategorie „**Status quo der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union**“ besteht aus den Aussagen der Befragten über die von den EU-Mitgliedstaaten aktuell angewendeten Rechnungslegungsvorschriften und deren Modernisierungen.

Herr Professor Schauer hat in seiner Antwort die aktuellen Tendenzen in der öffentlichen Rechnungslegung wie folgt resümiert:

„International ist der Weg zu einem dreiteiligen Rechnungswesen (Finanzierungsrechnung, Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung) auf doppischer Grundlage deutlich zu erkennen, lediglich in Deutschland (Bund und einige Länder) wird an der Kameralistik (noch) festgehalten.“¹²⁷

Die Aussagen der befragten Personen bestätigen, dass das öffentliche Rechnungswesen kontinuierlich modernisiert wird, ohne dass die Europäische Union bereits eine obligatorische Richtlinie erlassen hat. In der Republik Österreich wurde die Rechnungslegung auf Bundesebene sehr stark - in Anlehnung an die IPSAS - harmonisiert.

„Bis jetzt hat nur der Bund die Modernisierung der Rechnungslegung getätigt. 86 Gemeinden mit über 10.000 Einwohnern müssen die modernisierten Bilanzen bereits im Jahr 2019 vorlegen, alle anderen ab 2020.“¹²⁸

Sagte der Vertreter des Österreichischen Gemeindebundes.

¹²⁷ Schauer (2016), Schriftverkehr

¹²⁸ Schleritzko (2016), Interview

Eine grundlegende Reform der öffentlichen Finanzen hat auch in der Republik Polen stattgefunden. Diese Aussage ergab sich während der Befragung mit Frau Professor Hellich. Als Resultat der Reform wird derzeit von allen öffentlichen Einheiten die Doppik angewendet.

Anders ist die Situation in der Bundesrepublik Deutschland. Herr Dr. Burth hat die Tatsache betont, dass der Bund und die meisten Länder in Deutschland weiter die Kameralistik anwenden.

*„Es gibt auch hier noch immer einige Akteure, die der Kameralistik nachtrauern“.*¹²⁹

Ersichtlich wird, dass das Thema der notwendigen Modernisierung der Finanzberichterstattung in allen Ländern, die im Rahmen dieser Masterarbeit in Betracht gezogen wurden, präsent ist.

In die Unterkategorie „**Notwendigkeit der Harmonisierung – welche Probleme werden hervorgehoben?**“ werden alle nach wie vor bestehenden Probleme in der öffentlichen Rechnungslegung aufgenommen.

Alle befragten Personen haben die Notwendigkeit der Harmonisierung bestätigt.

Herr Hayes hat während des Interviews die unvergleichbaren Rechnungslegungsinformationen zur Ursache für die Finanzkrise in Europa deklariert. Diese Annahme wurde mit dem Argument begründet, dass es keine zwei EU-Mitgliedstaaten gibt, die die gleiche Methodik für ihre Buchführung anwenden.

Darüber hinaus gibt es Diskrepanzen zwischen den Finanzberichten innerhalb eines Staates. Die Problematik der Heterogenität der Bilanzinformationen in der Bundesrepublik Deutschland wurde von Herr Dr. Burth angedeutet.

Des Weiteren geht aus dem Interview mit Herr Schleritzko, MSc., hervor, dass das Hauptproblem der österreichischen öffentlichen Rechnungslegung beim Bund und bei den neun Ländern liege. Seiner Meinung nach sollten zuerst die großen Einheiten ihre Buchführung modernisieren, in weiteren Schritten kann man dann erst zu den kleineren Einheiten kommen.

¹²⁹ Burth (2016), Schriftverkehr

„Wir sollen dort schauen, wo es transparenter werden soll, also bei den größeren Einheiten.“¹³⁰

Herr Schleritzko, MSc., brachte zusätzlich ein Argument zum Ausdruck, dass grundsätzlich das Risiko bezüglich der Bilanzinformationen bei den Gemeinden nicht so hoch ist wie beim Bund. Seine Aussage hat er anhand des folgenden Beispiels untermauert:

„Ein Darlehen bei einer Gemeinde kann nur für Investitionen aufgenommen werden und nicht für den gewöhnlichen Betrieb. Zusätzlich muss ein Darlehen aus den laufenden Einnahmen zurückgezahlt werden. Im Fall des Bundes es ist nicht so – somit ist das Risiko bei den Gemeinden nicht so hoch wie beim Bund.“¹³¹

Mit weiterer Aussage hat Herr Schleritzko, MSc., betont, dass der Erfassung von Schulden mehr Aufmerksamkeit geschenkt werden muss. Dies spielt seiner Meinung nach eine entscheidende Rolle für die wirtschaftliche Stabilität.

„Die entscheidende Frage ist, kann ich meine Schulden bedienen?“

Hierbei hat das Vermögen nie eine entscheidende Rolle gespielt. Deswegen wundert es mich, dass man gerade so viel auf das Vermögen schaut.“¹³²

Frau Professor Hellich hat sich zu der in Polen bestehenden Problematik im Bereich der Organisations- und Rechtsformen der öffentlichen Einheiten geäußert. In diesem Zusammenhang hat sie zusätzlich die simultane Anwendung von zwei unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften hervorgehoben. All dies verursacht enormes Chaos und verhindert eine verlässliche Vergleichbarkeit der Abschlüsse.

Aus den Interviews geht hervor, dass die EU-Mitgliedstaaten bereits selbst die Notwendigkeit der Harmonisierung der Buchführung erkannt haben und diverse Modernisierungen durchführen. Alle Interviewpartner haben viele Argumente zum Ausdruck gebracht, dass eine Reform, die homogene Bilanzinformationen gewährleisten kann, dringend benötigt wird.

¹³⁰ Schleritzko (2016), Interview

¹³¹ Schleritzko (2016), Interview

¹³² Schleritzko (2016), Interview

5.2. Periodengerechte Buchführung

Die zweite Kategorie „**Periodengerechte Buchführung**“ fasst alle Aussagen der InterviewpartnerInnen zur Anwendung der Doppik durch die öffentlichen Einheiten zusammen. Da viele EU-Mitgliedstaaten bereits ihre Buchführung auf die Doppik umstellen, wurde diese Kategorie in vier Unterkategorien aufgeteilt: „**Einfluss auf die Qualität der Finanzberichtsinformationen**“, „**Warum ist die Doppik besser als Kameralistik?**“, „**Umstellung auf die Doppik: Kosten-Nutzen Verhältnis**“, „**Bereitschaft zur Umstellung**“. Diese Unterteilung war notwendig, um alle relevanten Informationen sammeln zu können.

Die Unterkategorie „**Einfluss auf die Qualität der Finanzberichtsinformationen**“ beinhaltet alle Aussagen der InterviewpartnerInnen zum Einfluss der Doppik auf die Aussagekraft der Finanzberichte.

Alle Befragten haben bejahend auf die Frage, ob die Doppik einen positiven Einfluss auf die Rechnungslegungsinformationen hat, geantwortet.

*„Die Doppik verbessert nach meiner Auffassung in der Tat die Qualität der Rechnungslegung. Während die Zahlungssicht durch die Finanzrechnung erhalten bleibt, kommt die Ressourcensicht in der Ergebnisrechnung und die vollständige Erfassung von Schulden und Vermögen in der Bilanz hinzu. Letztlich ergibt sich ein vollständigeres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gebietskörperschaft.“*¹³³

schrieb Herr Dr. Burth in seiner Rückmeldung.

In der Unterkategorie „**Warum ist die Doppik besser als Kameralistik?**“ wurden alle Argumente gesammelt, warum die Doppik adäquater für den Staatssektor sei als die Kameralistik.

Herr Professor Schauer hat in seiner Antwort viele Nachteile der Kameralistik angedeutet. In seiner Antwort schrieb er:

*„Die Kameralistik kann als reine Zahlungsrechnung nur die Liquiditätssicherung gewährleisten, sie unterstützt nicht das Haushaltsziel der Wirtschaftlichkeit und bietet für die Verschuldungsproblematik und die Bestandssicherung keine praktikablen Lösungswege an.“*¹³⁴

¹³³ Burth (2016), Schriftverkehr

¹³⁴ Schauer (2016), Schriftverkehr

Aufgrund des Interviews mit Herr Schleritzko, MSc, hat sich der definitive Vorteil der Doppik gegenüber der Kameralistik allerdings nicht bestätigen lassen. Der Vertreter des Österreichischen Gemeindebundes hat folgende Argumente zur Verteidigung der Kassenbuchführung geäußert:

„Die Kameralistik hat viele Unterlagen und Rechenwerke: Schuldennachweis, Haftungsnachweis, Kostenplan, Detail zu Verpflichtungen, zukünftige Vorbelastungen. Man hat alle diese Unterlagen, man muss sie nur lesen können.“¹³⁵

Wie aus der angeführten Zitaten ersichtlich ist, geht aus dem erhobenen Material nicht eindeutig hervor, welche Methode „schlechter“ und welche „besser“ sei.

Die Unterkategorie **„Umstellung auf die Doppik: Kosten-Nutzen Verhältnis“** beschäftigt sich mit dem Thema des Umstellungsaufwandes. Aus den Interviews lassen sich zwei völlig unterschiedliche Sichtweisen ableiten. Auf der einen Seite behauptet der Vertreter des statistischen Amtes, Herr Hayes, dass trotz des enormen Aufwands die positiven Resultate der Reform die Kosten übersteigen werden.

„In general, the introduction of EPSAS it will help with many issues and the benefits of the project will definitely outweigh its costs.“¹³⁶

sagte Herr Hayes während des Interviews.

Der enorme Umstellungsaufwand wurde auch von Herrn Schleritzko, MSc., angedeutet, wurde jedoch als nicht akzeptabel deklariert.

Weiters wurde in der Antwort von Dr. Burth der potenzielle Nutzen der Reform in Betracht gezogen:

„Direkt spürbar sind die Effekte von Rechnungswesenreformen für Bürger häufig nicht. Letztlich handelt es sich v.a. um ein Informationssystem, das "bessere" (d.h. informiertere) Entscheidungen ermöglichen soll.“¹³⁷

¹³⁵ Schleritzko (2016), Interview

¹³⁶ Hayes (2016), Interview

¹³⁷ Burth (2016), Schriftverkehr

Die vierte Unterkategorie „**Bereitschaft zur Umstellung**“ soll die Aussagen zur Stimmung in der EU-Mitgliedstaaten bezüglich der geplanten Reform der öffentlichen Rechnungslegung zusammenfassen.

Aus dem Interview mit Herr Hayes geht hervor, dass die meisten EU-Mitgliedstaaten die Idee der einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften enthusiastisch aufnehmen.

„In general the opinions on the implementation of EPSAS tend to be more positive. Most of the people appreciate this idea, however some think it is necessary. Obviously there are some countries which want to stick to what they already have, as they don't want to incur the huge costs in respect to the modernization of their systems.“¹³⁸

Aus den Interviews mit Herrn Schleritzko, MSc., und mit Herrn Dr. Burth ist ersichtlich, dass es Akteure gibt, die gegen die obligatorische Einführung der EPSAS sind.

Herr Dr. Burth schrieb diesbezüglich:

„Der Bund und die meisten Länder in Deutschland rechnen noch kameral. Hier ist die Bereitschaft zur Umstellung entsprechend gering.“¹³⁹

Darüber hinaus hat Herr Schlertizko, MSc. während des Interviews deklariert, dass der Gemeindebund einen Aufwand von 300 Millionen Euro erwartet, den die Umstellung auf die doppische Buchführung mit sich bringen wird. Zusätzlich hat er betont:

„300 Millionen EUR wird die Umstellung bei den Gemeinden kosten – das wird mehr Steuern für den Bürger bedeuten.“¹⁴⁰

5.3. IPSAS

Die Kategorie „**IPSAS**“ nimmt alle Aussagen, die die Befragten über die internationalen Standards gemacht haben, auf. Da während der Interviews verschiedene Aspekte betrachtet wurden, wurde diese Kategorie in zwei Unterkategorien unterteilt, einerseits „**Vorteile**“ und andererseits „**Nachteile**“.

Die erste Unterkategorie „**Vorteile**“ sollte alle Aussagen bezüglich der Vorteilhaftigkeit der Anwendung der internationalen Standards zusammenfassen.

¹³⁸ Hayes (2016), Interview

¹³⁹ Burth (2016), Schriftverkehr

¹⁴⁰ Schleritzko (2016), Interview

Allerdings hat sich aus allen durchgeführten Befragungen nur eine positive Aussage über IPSAS herauskristallisiert. Frau Professor Hellich hat die Tatsache hervorgehoben, dass die IPSAS auf den bereits in der Europäischen Union angewendeten IFRS basieren. Man hat mit diesen Standards bereits Erfahrungen gemacht, was eine eventuelle Implementierung erleichtern würde.

Eine weitere Unterkategorie „**Nachteile**“ beinhaltet eine Reihe von Aussagen der Befragten.

Von den Befragten wurden folgende Schwachstellen hervorgehoben:

- Mangel an legitimer und demokratischer Entwicklung von IPSAS;
- Geringe Beteiligung der Europäischen Union an dem sogenannten Standards-Setting Prozess;
- Tatsache, dass das IPSAS Board Teilweise durch private Unternehmen finanziert wird;
- Unzureichende Ressourcen, über die das IPSAS Board verfügt;
- Kann-Bestimmungen, die die internationalen Standards vorsehen;
- Unvollständigkeit des Rahmenkonzeptes (im Englischen: *Framework*) und der Standards selbst;
- Keine Standards für wichtige Bereiche des öffentlichen Sektors.

„Der IPSAS-Board ist ein privater Standard-Setter, dem in der europäischen Rechtsordnung keine normative Kompetenz zukommt. Es bedarf daher der EPSAS als EU-Richtlinie, deren Inhalte dann in die nationale Gesetzgebung zu übernehmen sind.“¹⁴¹ schrieb Herr Professor Schauer in seiner Rückmeldung.

Eine ähnliche Aussage findet sich in der Befragung mit Herrn Schleritzko, MSc.:

„Die legitime und demokratische Entwicklung von IPSAS fehlt. Man will vermeiden, dass die Standards nur von den Wirtschaftskanzleien kommen, deswegen braucht man eigene Standards.“¹⁴²

Der Mangel an Standards, die wichtige Probleme des öffentlichen Sektors adressieren würden, hat Herr Hayes während des Interviews kritisiert:

¹⁴¹ Schauer (2016), Schriftverkehr

¹⁴² Schleritzko (2016), Interview

„Many details are presented in the Commission Staff Working Document. However, there are no standards on particular issues – for instance: social benefits or pensions. There is no standard and that is a weakness.”¹⁴³

Zusätzlich hat Herr Hayes Folgendes bezüglich der Beteiligung der Europäischen Union an der Entwicklung der Standards geäußert:

„Additionally, it is not possible to intensify the participation of the EU on the development of IPSAS because IPSAS are more of a global idea and all regions can participate only in equal extent. There are already 5 or 6 European participants, but IPSASB have to stay geographically balanced. EU governments are not involved into the work of IPSASB and countries would not accept those Standards.”¹⁴⁴

Darüber hinaus hat er die in den IPSAS beinhalteten Wahlrechte kritisiert:

„Currently, the IPSAS standards do not describe sufficiently precisely the accounting practices to be followed, taking into account that some of them offer the possibility of choosing between alternative accounting treatments, would limit harmonization in practice.”¹⁴⁵

5.4. EPSAS

Die Kategorie **“EPSAS”** erfasst alle Aussagen der InterviewpartnerInnen, welche betreffend der EPSAS gemacht wurden. Da unterschiedliche Äußerungen zu diesem Thema gemacht wurden, wurde diese Kategorie ebenfalls in zwei Unterkategorien, **„Vorteile“** und **„Nachteile“**, unterteilt.

Die Unterkategorie **„Vorteile“** fasst die positiven Aussagen zu EPSAS zusammen. Die meisten positiven Auskünfte wurden im Interview mit dem Vertreter des EUROSTAT gefunden.

An dieser Stelle wird ein Zitat aus dem Interview angeführt:

¹⁴³ Hayes (2016), Interview

¹⁴⁴ Hayes (2016), Interview

¹⁴⁵ Hayes (2016), Interview

„EPSAS will result in a better economic and fiscal coordination and improvement of the quality of statistics. Moreover, in a better access of the countries to the capital market, as countries have to borrow money. In general, the introduction of EPSAS it will help with many issues..“¹⁴⁶

Alle anderen Befragten haben keine direkten Aussagen bezüglich der Vorteilhaftigkeit von europäischen Rechnungslegungsvorschriften gemacht.

Die Unterkategorie **„Nachteile“** fasst alle hervorgehobenen Nachteile der EPSAS zusammen. Die meisten kritischen Kommentare wurden in den Interviews mit Herr Schleritzko, MSc., und mit Frau Professor Hellich gefunden. Die angedeuteten Schwachstellen der europäischen Rechnungslegungsvorschriften lassen sich wie folgend zusammenfassen:

- Mangel an präzisen Richtlinien, die definieren würden, wie die EU-Mitgliedstaaten ihr Vermögen zu bewerten haben;
- Fokus auf die statistische Sicht, anstatt auf die wirtschaftliche Sicht;
- EPSAS würden eine Duplikation der IPSAS darstellen (während die IPSAS selbst bereit eine Duplikation der IFRS sind);
- Keine Lösung für ungeordnete Organisations- und Rechtsformen;
- Sinnlosigkeit der Marktmechanismen im öffentlichen Sektor.

„Momentan gibt es keine Richtlinie in der Europäischen Union, wie man Vermögen zu bewerten hat. Es ist auch unmöglich, es in der EU gleich zu regeln. Z.B.: Eine Straße im Süden wird eine andere Lebensdauer als eine Straße im Norden haben.“¹⁴⁷ sagte Herr Schleritzko, MSc.

Eine weitere Aussage seinerseits bezieht sich auf den Fokus der EPSAS: *„...EPSAS sollen mehr auf die wirtschaftliche Sicht konzentriert werden und nicht auf die statistische Sicht.“¹⁴⁸*

Die drei letzten Nachteile der EPSAS wurden während des Interviews mit Frau Professor Hellich angesprochen. Sie hat die Anwendung der Marktmechanismen auf die öffentlichen Bereiche als sinnlos und unmöglich deklariert. Es gibt keine Richtlinie,

¹⁴⁶ Hayes (2016), Interview

¹⁴⁷ Schleritzko (2016), Interview

¹⁴⁸ Schleritzko (2016), Interview

die bestimmen würde, wie die Verteilung von Gütern und Dienstleistungen den Marktmechanismen unterliegen soll.

5.5. Potenzielle Hindernisse der Harmonisierung

In der Kategorie „**Potenzielle Hindernisse der Harmonisierung**“ wurden alle möglichen Probleme, die nach Meinung der Befragten während des Prozesses der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union vorkommen können, zusammengefasst. Allerdings wurde unter dieser Kategorie der finanzielle Aufwand nicht mehr berücksichtigt, da diese Thematik bereits im Kapitel 5.2. behandelt wurde.

Alle Befragten gaben an, dass die Einführung von einheitlichen Buchführungsvorschriften für die öffentlichen Einheiten eine große Herausforderung darstellen würde. Herr Schleritzko, MSc., hat während des Interviews mehrere potenzielle Schwierigkeiten angedeutet.

Einige Beispiele sind:

- Problematische Zielsetzung öffentlicher Rechnungslegung;
- Mangel an Controlling in den öffentlichen Einheiten, das die Richtigkeit der Buchhaltung überprüfen würde;
- Geographisch bedingte Unterschiede zwischen den EU-Mitgliedstaaten, die beispielsweise in unterschiedlicher Nutzungsdauer der Anlagevermögen resultieren;
- Die periodengerechte Buchführung stellt die Wirtschaftlichkeit in den Vordergrund, welche im öffentlichen Sektor nur mit Einschränkungen zu verfolgen ist;

An dieser Stelle werden seine entsprechenden Aussagen zitiert:

„Außerdem werden in der Praxis die Bücher eines jeden Unternehmens so geführt, dass die Steuerbelastung möglichst stark reduziert wird. Jeder nimmt sich einen Steuerberater und schaut, dass er möglichst wenig Steuern zahlt. Diese Tatsache macht die Bilanzinformationen der privaten Unternehmen vergleichbar. Allerdings fehlt im öffentlichen Sektor diese Zielsetzung.“

Im öffentlichen Sektor - Wo ist der Regulator im Strafrecht? Wo ist es geregelt? Auf der Ebene der EU es ist nicht geregelt, wie ich ein Vermögen bewerten soll, sodass man weiß, was richtig ist. Man kann durch die Buchungen steuern, wie groß die Kennzahl am Ende wird.“¹⁴⁹

„Ein weiterer Unterschied zwischen dem privaten und öffentlichen Sektor ist das laufende Controlling in privaten Unternehmen. Das Controlling beschäftigt sich mit der Überprüfung, ob die Geschäftsvorfälle richtig und vollständig gebucht werden. Auf der Gemeindeebene in der Republik Österreich existiert kein Controlling. Somit wird es nicht möglich sein zu kontrollieren, ob alles richtig gebucht wird.“¹⁵⁰

„Außerdem steht die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit nicht immer im Vordergrund. Wenn sich beispielsweise zeigt, dass mit der Leistungserbringung in einer Grundschule auf Dauer nur Verluste entstehen, kann die Gemeinde diese Schule nicht einfach aus wirtschaftlichen Gründen schließen. Die Stadt ist dazu verpflichtet dem Volk die Bildung zu ermöglichen.“¹⁵¹

¹⁴⁹ Schleritzko (2016), Interview

¹⁵⁰ Schleritzko (2016), Interview

¹⁵¹ Schleritzko (2016), Interview

6. Diskussion der Resultate

In diesem Kapitel werden die Ergebnisse der durchgeführten Studie mit der in den vorigen Kapiteln bearbeiteten Theorie verknüpft. Im Zentrum der Diskussion stehen die Fragestellungen dieser Masterarbeit:

- Ist die Einführung der einheitlichen Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union notwendig?
- Ist die Einführung der EPSAS der einzige Weg zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der öffentlichen Finanzberichte in der Europäischen Union?

6.1. Notwendigkeit der Einführung der einheitlichen Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union

Die geführten Befragungen haben die Notwendigkeit der Harmonisierung der Finanzberichtserstattung im öffentlichen Sektor bestätigt. Eine besondere Problematik- wie auch schon im theoretischen Teil behandelt- stellen die heterogenen Buchführungsmethoden dar. Zum Einen sind die Rechnungslegungsinformationen der EU-Mitgliedstaaten nicht vergleichbar, zum Anderen sind diese Informationen auch innerhalb eines Landes abweichend.

Zu den Resultaten der Analyse ist auch zu sagen, dass alle befragten Personen der Meinung sind, dass eine einheitliche Umstellung auf die doppelte Buchführung in Konten ein vernünftiger Schritt in Richtung Harmonisierung sein könnte. Die Meinungen der Befragten haben die im Theorieteil diskutierte Vorteilhaftigkeit der Doppik bestätigt. Allerdings muss man bei der Umstellung den Zeitrahmen vernünftig planen, damit der finanzielle und zeitliche Aufwand dementsprechend von allen Einheiten gedeckt werden kann.

6.2. Ist die Einführung der EPSAS der einzige Weg zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der öffentlichen Finanzberichte in der Europäischen Union?

Um diese Frage zu beantworten, wurden die Meinungen der Befragten gegenübergestellt. Wie zu erwarten war, sind sowohl Argumente für die obligatorische Anwendung der EPSAS, als auch dagegen zum Ausdruck gebracht worden.

Aus dem Interview mit Frau Prof. Hellich, lässt sich ableiten, dass die Entwicklung der EPSAS nur einen unnötigen Finanzaufwand darstellen wird. Zu einem Zeitpunkt, zu dem die meisten Staaten bereits die IPSAS als Ausgangspunkt für ihre Rechnungslegung verwendet haben, macht die zwingende Umstellung auf ein neues Standard-Set keinen wirtschaftlichen Sinn. Nach dieser Logik könnte man annehmen, dass die direkte Implementierung der IPSAS eine effizientere Lösung wäre. Diese Argumentation lässt sich mit den Kommentaren des IPSAS -Boards untermauern, die während der Analyse der Vorteilhaftigkeit der IPSAS verwendet wurden.

Dem gegenüber hat sich der Österreichische Gemeindebund definitiv gegen die Implementierung der IPSAS ausgesprochen. Es wurde die Tatsache betont, dass die Einführung dieser Standards die Souveränität der einzelnen EU-Mitgliedsstaaten bedrohen könnte. Die gleiche Stellung wird von den Initiatoren des EPSAS-Projektes bezogen. Ein Mitglied der EPSAS Arbeitsgruppe – Herr Keith Hayes – stellte fest, dass es zu einem Widerstand kommen könnte, wenn man die EU-Mitgliedstaaten dazu zwingt, die Standards eines privaten Gremiums zu implementieren.

Ein weiterer Punkt, der in der Literatur und in öffentlichen Debatten an den IPSAS kritisiert wird, ist in der empirischen Analyse bestätigt worden – und zwar, dass die Standards viele Wahlrechte vorsehen. Die befragten Personen scheinen das Kriterium der Vergleichbarkeit für wichtiger zu halten als das Kriterium der Aktualität, welche durch die in den IPSAS erlaubten Schätzungen erreicht werden soll. Die Anzahl der Kann-Bestimmungen in den europäischen Rechnungslegungsvorschriften soll so klein wie möglich gehalten werden, um die Vergleichbarkeit der Daten aus den Mitgliedstaaten gewährleisten zu können. Diese Eliminierung würde den europäischen Bedürfnissen entsprechen, da das Vorsichtsprinzip eine wichtige Stellung in den EU-Mitgliedstaaten hat.

Während des Interviews ist weiters der Vorschlag gemacht worden, dass die Umsetzung des EPSAS-Projektes primär die großen Einheiten betreffen soll. Im Laufe

der Zeit könnte man langsam die Buchführung der kleinsten Einheiten modernisieren und bis zu diesem Zeitpunkt sollte man die vorhandenen Daten für statistische Zwecke verwenden. Auf diesen Ansatz wird in der Literatur nicht eingegangen, er könnte jedoch von der Europäischen Kommission als eine Variante für eine mögliche Implementierung berücksichtigt werden.

7. Resümee

Zu Beginn der Arbeit sind die Besonderheiten der öffentlichen Rechnungslegung aufgezeigt worden. Dabei wurde zunächst auf die Charakteristika der Doppik und der Kameralistik eingegangen. In einem weiteren Schritt wurde die Heterogenität der Finanzberichterstattung in den EU-Mitgliedsstaaten diskutiert. Die Notwendigkeit der Modernisierung der Finanzberichterstattung ist in fast allen EU-Mitgliedstaaten erkannt worden, was sich anhand der durchgeführten Analysen bestätigt hat.

Im nächsten Schritt wurde ein genauer Blick auf die International Public Sector Accounting Standards geworfen. Zum Zweck dieser Analyse wurden hauptsächlich die Studie von PwC und der Bericht über die Eignung von IPSAS für die Mitgliedstaaten von der Europäischen Kommission verwendet. Anhand der Antworten auf Basis des Konsultationspapiers des IPSASB und von Deloitte (eines der größten Beratungsunternehmen weltweit) wurde eine Gegenüberstellung gemacht, da diese beiden Antworten für die Eignung der IPSAS für die Europäische Union sprechen.

Des Weiteren wurde auf das EPSAS-Projekt eingegangen. Die Entwicklung der Standards, ihre Vorteile und Nachteile und die erwarteten Kosten der Implementierung wurden gründlich analysiert. Anschließend wurden die IPSAS den ESPAS gegenübergestellt und miteinander verglichen.

Der letzte Teil dieser Masterarbeit stellte die empirische Analyse dar. In diesem Teil wurden die im Rahmen dieser Masterarbeit geführten Befragungen präsentiert und ausgewertet. Die Befragungen wurden mit SpezialistInnen aus Deutschland, Luxemburg, Österreich und Polen geführt. Das Ziel dabei war, die Fragestellungen der vorliegenden Masterarbeit zu beantworten.

Literaturverzeichnis

- Bauer, Günter / Pasterniak, Angelika / Seiwald, Johann (2011): Österreich und die IPSAS: Die inhaltliche Fundierung des Rechnungswesens des Bundes, Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, Heft 1-3 Juni 2011
- Beichelt, Timm / Chołuj, Bożena / Rowe, Gerard C. / Wagner, Hans-Jürgen (2013): Europa-Studien – Eine Einführung, Springer Fachmedien Wiesbaden, 2. Aufl.
- Beirit, Adam (2014): Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSASs/EPASs von kommunalem Haushaltsrecht und Einschätzung des resultierenden Umstellungsaufwands, Hochschule für Wirtschaft und Recht, Berlin
- Brixner, C. Helge / Domores Torsten (2016): Aufwände und Bedarfe durch die EPAS-Rechnungslegung, Innovative Verwaltung 7-8 / 2016
- Brusca, Isabel / Aggestam Pontoppidan, Caroline (2016): The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives, Public Money & Management
- Brusca, Isabel / Caperchione, Eugenio / Cohen, Sandra / Manes Rossi, Francesca (2016): Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box, Public Money & Management,
- Dasi, Rosa Maria / Montesinos, Vincente / Murgui, Santiago (2016): Government financial statistics and accounting in Europe: is ESA 2010 improving convergence?, Public Money & Management
- Ernst&Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (2016): Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards staatlicher Doppik, Im Auftrag des Bundesministeriums der Finanzen, Deutschland – Stuttgart
- Giosi, Alessandro / Brunelli Sandro / Caiffa Marco (2015): Do Accrual Numbers Really Affect the Financial Market? An Empirical Analysis of ESA Accounts Across the EU, Internet Journal of Public Administration
- Glöckner, Andreas (2014): Neue Öffentliche Rechnungslegung – Konzeptionelle Fundamente und Spezifika eines Normensystems für Gebietskörperschaften, Nomos Verlagsgesellschaft, 1. Aufl.

- Glöckner, Andreas (2007): Die Anwendung internationales Rechnungslegungsstandards (IPSAS/IFRS) auf ausgewählte Bilanzierungsprobleme der doppelten kommunalen Rechnungslegung, Masterarbeit der Universität Mannheim, Wörmann & Partner, Mannheim
- Hafner, Ulrike (2016): Kreativ sichern und sparsam haften – Haftungsübernahmen – ein Wegweiser für Gebietskörperschaften, Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich Juni 2011, Heft 1-3
- Hilgers, Dennis: Ein kaufmännisches Rechnungswesen für das Gemeinwesen in Österreich? Plädoyer für eine Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der österreichischen Landes- und Kommunalebene, TRAUNER Verlag, Linz
- URL: http://www.iwsooe.at/uploads/tx_news/Thesenpapier.pdf
- Zugriff am 08.04.2017
- Hurlebaus, Annette (2013): Grundsätze ordnungsgemäßer kommunaler Rechnungslegung und ihre Auslegung im Hinblick auf die Bewertung kommunaler Sachanlagen – Mit einem Gleitwort von Prof. Dr. habil. Thomas Hering, Springer Gabler, Wiesbaden
- Jones, Rowan H. / Caruana, Josette (2015): EPSAS – Worrying the Wrong End of the Stick?, International Journal of Public Administration
- Johnstone, Richard (2014): Report from Rome on the main debates at the World Congress of Accountants – *Germany “could do more” on IPSAS* – Public Finance
- Jorge, Susana Margarida / Jesus, Maria Antonia / Laureano, Raul M.S. (2016): Governmental Accounting Maturity Toward IPSASs and the Approximation to National Accounts in the European Union, International Journal of Public Administration
- Jung, Hans (2016): Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Walter de Gruyter GmbH, Berlin, 13. Aufl.
- Lampe, H.W. / Hilgers, D. / Ihl, C. (2015): Does accrual accounting improve municipalities’ efficiency? Evidence from Germany, Applied Economics 2015, Vol. 47, No. 41
- Lewis, Philip / Saunders, Mark / Thornhill Adrian (2007): Research Methods for Business Students, Pearson Education Limited, Fourth Edition

- Makaronidis, Alexandre (2015): Europäische Rechnungslegungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in: VM Verwaltung & Management, Seite 233- 23, Jahrgang 21, Heft 5
- Manes-Rossi, Francesca / Cohen, Sandra / Caperchione, Eugenio / Brusca, Isabel (2016): Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards, International Review of Administrative Sciences, SAGE
- Mayring, Philipp (2003): Qualitative Inhaltsanalyse – Grundlagen und Techniken, Beltz Verlag, 8. Aufl.
- Nowak, Wojciech (2014): Rachunkowość sektora finansów publicznych jako rachunkowość branżowa, Research Papers of Wrocław University of Economics, Nr 373
- Oettinger, Michael (2015): EPSAS Leitfaden – Vorbereitung auf die Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards im öffentlichen Sektor, Verlag Tradition GmbH, Hamburg
- Oulasvirta, Lasse O. / Bailey, Stephen J. (2016): Evolution of EU public sector financial accounting standardization: critical event that opened the window for attempted policy change, Journal of European Intergration
- PricewaterhouseCoopers (2014): Collection of information related to the potential impact, including costs of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards
- Raupach, Björn / Stangenberg, Katrin (2009): Doppik in der öffentlichen Verwaltung, GWV Fachverlag GmbH, Wiesbaden
- Schatz, Bernhard (2016): Die Vorteile und Nachteile internationaler Rechnungslegungsstandards für das nationale Haushaltsrecht am Beispiel IPSAS mit einem kurzen Ausblick auf EPSAS, Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich, Heft 1-3 Juni 2016
- Schauer, Robert (2016): Rechnungswesen in öffentlichen Verwaltungen, 3. Aufl., Linde Verlag, Wien
- Schuster, Ferdinand (2015): IPSAS – ein Weltstandard auf dem Weg nach Europa, Betriebs-Berater 29.2015/13.7.2015

- Stein, Bärbel (2008): Bilanzzweck der öffentlichen Verwaltung im Kontext zu HGB; ISAS und IPSAS, HAW im Dialog – Weidner Diskussionspapiere, No. 6
- Walton, Peter (2015): IFRS in Europe - An Observer's Perspective of the Next 10 Years, Journal Accounting in Europe
- Wüstemann, Jens / Wüstemann, Sonja (2014): EPSAS – Leitlinien zur Gestaltung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in Hessischer Rechnungshof (Hrsg.), Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa: European Public Sector Accounting Standards, Kommunal – und Schul-Verlag, S. 585-610
- Wüstemann Jens / Wüstemann Sonja / Conrath-Hargreaves (2016): Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union – Analyse und Handlungsempfehlungen für EPSAS aus deutscher Sicht, Nomos Verlagsgesellschaft, Aufl. 1

Sonstige Quellen:

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT UND DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT: Die angestrebte Umsetzung harmonisierter
Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten -
Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten vom 6. März 2013
URL : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/ALL/?uri=CELEX:52013DC0114>
Zugriff : 10.02.2016

BERICHT DER KOMMISSION AN DEN RAT UND DAS EUROPÄISCHE
PARLAMENT Bewertung der Verordnung (EG) NR. 0606/2002 vom 19. Juli 2002
betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards
URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0301&from=DE>
Zugriff: 18.04.2017

COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT
Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards
implementing harmonized public sector accounting standards in Member States
The suitability of IPSAS for Member States
März 2013
URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52013SC0057>
Zugriff: 10.02.2017

KONSULTATIONSPAPIER

EUROPÄISCHE KOMMISSION – EUROSTAT

Begleitdokument zur öffentlichen Konsultation

Umsetzung europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den EU-Mitgliedstaaten – öffentliche Konsultation zu den Verwaltungsgrundsätzen und – Strukturen künftiger EPSAS“

November 2013

URL:http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752716/EPSAS_consultation_paper_DE.pdf

Zugriff: 10.02.2017

VERORDNUNG (EG) Nr. 1606/2002 DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS UND DES RATES vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards

URL:<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002R1606&from=DE>

Zugriff: 18.04.2017

ASSESSMENT OF THE SUITABILITY OF THE INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS FOR THE MEMBER STATES – PUBLIC CONSULTATION

11 May 2012

Deloitte / Associates

Frans Van Schaik – Partner – Netherlands

Gerard Tremoliere – Partner – France

URL:<https://www.iasplus.com/en/publications/global/comment-letters/2012/deloitte-member-firm-comment-letter-on-eurostat-ipsas-consultation/file>

Zugriff: 10.02.2017

RESPONSE TO PUBLIC CONSULTATION PAPER ON THE SUITABILITY OF THE
INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS FOR THE EU
MEMBER STATES

10 Mai 2012

International Sector Accounting Standards Board

Andreas Bergmann

Chair, IPSASB

URL: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC_E_Letter__IPSASB.pdf

Zugriff: 10.02.2017

EPSAS EINFÜHRUNG HARMONISierter EU-
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARDS – Präsentation

HaushaltsSteuerung.de

Andreas Burth

16. September 2014

URL: http://www.haushaltssteuerung.de/dokumente/Andreas_Burth_EPSAS_EU-Rechnungslegungsstandards.pdf

Zugriff: 10.02.2017

Gesetze und Standards

HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING
PRONOUNCEMENTS, 2016 Edition Volume I, International Public Sector
Accounting Standards Board

IPSAS 6 – Consolidated Financial Statements

IPSAS 17 – Property, plant and Equipment

IPSAS 19 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

HANDBOOK OF INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING
PRONOUNCEMENTS, 2016 Edition Volume II, International Public Sector
Accounting Standards Board

IPSAS 33 – First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs

IPSAS 35 – Consolidated Financial Statements

VERTRAG VON LISSABON

Konsolidierte Fassungen des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags
über die Arbeitsweise der Europäischen Union (2010/C 83/01)

Artikel 338

URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2010.083.01.0001.01.DEU&toc=OJ:C:2010:083:FULL

Zugriff: 10.02.2017

HAUSHALTSGRUNDSÄTZEGESETZ vom. 19. August 1969, das zuletzt durch
Artikel 1 des Gesetzes vom 15. Juli 2013 (BGBl. I S 2398) geändert worden ist.

URL: <https://www.gesetze-im-internet.de/hgrg/BJNR012730969.html#BJNR012730969BJNG000100322>

Zugriff: 10.02.2017

Internetquellen

KOMMUNAL (2015): EPSAS: Eines für alle in Europa?

Autor: Uwe Zimmermann

URL: <http://kommunal.at/kommentar/epsas-eines-fuer-alle-in-europa/>

Zugriff: 30.10.2016

KOMMUNAL(2015): Harmonisierung oder Gigantonomanie?

Autor: Christian Erhardt-Maciejewski

URL: <http://kommunal.at/artikel/harmonisierung-oder-gigantomanie/>

Zugriff: 30.10.2016

KOMMUNAL (2015): EPSAS: Der Weisheit letzter Schluss?

Autorin: Daniela Fraiss

URL: <http://kommunal.at/artikel/epsas-der-weisheit-letzter-schluss/>

Zugriff: 30.10.2016

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2016): About IPSASB - Members

URL: <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb/members>

Zugriff: 05.11.2016

DOPPIKVERGLEICH.DE (2016): Segmentberichterstattung (IPSAS 18)

URL: <http://www.doppikvergleich.de/ipsas/segmentberichterstattung.html>

Zugriff: 12.11.2016

GEMEINDEBUND (2015): Über den Österreichischen Gemeindebund

URL: <http://gemeindebund.at/ueber-den-oesterreichischen-gemeindebund>

Zugriff: 29.12.2016

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ (2017): Institut für Public Nonprofit Management

URL: http://www.jku.at/pnp/content/e54007/index_html?team_view=section&t=1&emp=e54007/employee_groups_wiss175580/employees54015

Zugriff: 10.01.2017

BDO (2015): Funkcje rachunkowości jednostek sektora publicznego

Autorin: Dr. Ewa Hellich

URL: <http://finansepubliczne.bdo.pl/biuletyn/46/rachunkowosc-budzetowa-bez-tajemnic/funkcje-rachunkowosci-jednostek-sektora-publicznego.html>

Zugriff: 27.01.2017

EPSAS.EU: Harmonisierte europäische Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor

URL: <http://www.epsas.eu/de/>

Zugriff: 10.02.2017

GEMEINDEBUND.AT: Struktur der Gemeinden

URL: <http://gemeindebund.at/struktur-der-gemeinden>

Zugriff: 10.02.2017

HAUSHALTSSTEUERUNG.DE (2016): Die Dispersion der Doppik? Das neue öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen zwischen kommunaler Routine und europäischer Harmonisierung

Autor: Dannis Hilgers (Gastbeitrag)

URL: <http://www.haushaltssteuerung.de/weblog-die-dispersion-der-doppik-das-neue-oeffentliche-haushalts-und-rechnungswesen-zwischen-kommunaler-routine-und-europaeischer-harmonisierung.html>

Zugriff: 05.04.2017

HAUSHALTSSTEUERUNG.DE: Lexikon zur öffentlichen Haushalts- und Finanzwirtschaft

URL: <http://www.haushaltssteuerung.de/lexikon-doppik.html>

Zugriff: 05.04.2017

Anhang I - Details über die befragten Personen

Em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer

Position: Emeritus

Institution: Institut für Public und Nonprofit Management – Johannes Kepler Universität
Linz

Tel. +43 732 2468 4401

MY 401A

Reinbert.schauer@jku.at

Dr. Andreas Burth

Position: Referent bei der Überörtlichen Prüfung kommunaler Körperschaften. Herr Burth vertritt auch im Rahmen von EPSAS.eu seine eigenen Ansichten zum jeweiligen Thema.

Institution: Hessischer Rechnungshof Deutschland

Elisabethenstr. 54

64283 Darmstadt

Deutschland

andreas.burth@haushaltssteuerung.de

Christian Schleritzko, MSc

Position: Abteilung Gemeinden in der Niederösterreichischen Landesregierung und
Konsultant des Gemeindebundes für Finanzen und E-Government

Institution: Niederösterreichischer Gemeindebund

Ferstlergasse 4

3100 St. Pölten

Tel.: +43 02742/9020-8000

christian.schleritzko@noel.gv.at

Dr. hab. Ewa Hellich, Prof. SGH

Position: Professor extraordinarius

Institution: Warsaw School of Economics

Ewa.Hellich.sgh.waw.pl

Keith Hayes

Position: Task Force EPSAS – European Public Sector Accounting Standards

Institution: Europäische Kommission EUROSTAT

5, rue Alphonse Weicker

L-2721 Luxembourg

Tek.:+352 4301-32244

Keith.HAYES@ec.europa.eu

Anhang II – Befragungen: Fragen, Rückmeldungen, Transkriptionen

Erhaltene Antwort von Herrn Em. o. Univ. Prof. Dkfm. Dr. Reinbert Schauer

Datum: 19.09.2016

Die Fragen, die an Prof. Schauer gesendet wurden:

1. Umstellung von Kameralistik auf Doppik -

Wird es die Qualität der Rechnungslegungsinformationen verbessern?

2. "Wie weit entfernt" ist die öffentliche Rechnungslegung in Österreich von den EPSAS? Was muss noch getan werden?

3. Brauchen wir in der Europäischen Union wirklich EPSAS? Warum können die IPSAS nicht in dieser Form übernommen werden?

Antwort:

„Sehr geehrte Frau Skórka,

vielen Dank für Ihre Anfrage. Leider kann ich für absehbare Zeit für Telefoninterviews nicht zur Verfügung stehen, ich möchte aber auf diesem Wege versuchen, Ihre Fragen zu beantworten:

1. Umstellung von Kameralistik auf Doppik -

Wird es die Qualität der Rechnungslegungsinformationen verbessern?

International ist der Weg zu einem dreiteiligen Rechnungswesen (Finanzierungsrechnung, Ergebnisrechnung, Vermögensrechnung) auf doppischer Grundlage deutlich zu erkennen, lediglich in Deutschland (Bund und einige Länder) wird an der Kameralistik (noch) festgehalten. Die Kameralistik kann als reine Zahlungsrechnung nur die Liquiditätssicherung gewährleisten, sie unterstützt nicht das Haushaltsziel der Wirtschaftlichkeit und bietet für die Verschuldungsproblematik und die Bestandssicherung keine praktikablen Lösungswege an.

2. Wie weit entfernt" ist die öffentliche Rechnungslegung in Österreich von den EPSAS? Was muss noch getan werden?

Hier verweise ich auf einen Artikel von Bauer/Pasterniak/Seiwald (2011, H. 1-3) sowie auf einen Artikel von Schatz (2016, H. 1-3) in der Zeitschrift "Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich" (siehe Anlage).

Mag. Bernhard Schatz ist Abteilungsleiter-Stv. im Finanzministerium und Österreichs Vertreter im IPSAS-Board sowie in der EPSAS-Arbeitsgruppe von Eurostat. Ich denke, dass ein Gespräch mit ihm für Ihre Arbeit sehr hilfreich sein könnte: bernhard.schatz@bmf.gv.at

3. Brauchen wir in der Europäischen Union wirklich EPSAS? Warum können die IPSAS nicht in dieser Form übernommen werden?

Der IPSAS-Board ist ein privater Standard-Setter, dem in der europäischen Rechtsordnung keine normative Kompetenz zukommt. Es bedarf daher der EPSAS als EU-Richtlinie, deren Inhalte dann in die nationale Gesetzgebung zu übernehmen sind. Nur so kann eine europaweite Vergleichbarkeit erreicht werden und gleichzeitig auch in den vielen Kann-Bestimmungen, die IPSAS vorsehen, eine gewisse Ordnung geschaffen werden.

Für die Diskussion in Deutschland empfehle ich Ihnen das Sonderheft 1/2015 der Zeitschrift "Die Wirtschaftsprüfung", das sich mit der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa beschäftigt, sowie Heft 5/2015 der Zeitschrift "Verwaltung & Management" (Sonderheft zur Reform des staatlichen Rechnungswesens). Über die notwendigen Anpassungsbedarfe gibt ein Artikel in der Zeitschrift "innovative Verwaltung" Auskunft, den Sie ebenfalls in der Anlage finden.

Ich hoffe, ich konnte für Ihre Arbeit eine Hilfestellung geben, und wünsche Ihnen für Ihr weiteres Studium viel Erfolg.

*Mit freundlichen Grüßen
Reinbert Schauer"*

Erhaltene Antwort von Herrn Dr. Andreas Burth

Die Fragen, die an Dr. Andreas Burth gesendet wurden:

1. Umstellung von Kameralistik auf Doppik - Wird es die Qualität der Rechnungslegungsinformationen verbessern?
2. Ist die Bereitschaft zur Umstellung hoch? Oder gibt es Widerstand?
3. "Wie weit entfernt" ist die öffentliche Rechnungslegung in Deutschland von den EPSAS? Was muss noch getan werden?
4. Wie wird das Volk in Deutschland von der Reform der öffentlichen Rechnungslegung profitieren?
5. Sollen auch die ganz kleinen Einheiten nach EPSASs ihre Büchren führen?

Antwort:

Datum:04.10.2016

„Sehr geehrte Frau Skórka,

vielen Dank für Ihre E-Mail. Leider bin ich terminlich gerade etwas dicht getaktet, daher meine Antworten per E-Mail.

1. Die Doppik verbessert nach meiner Auffassung in der Tat die Qualität der Rechnungslegung. Während die Zahlungssicht durch die Finanzrechnung erhalten bleibt, kommt die Ressourcensicht in der Ergebnisrechnung und die vollständige Erfassung von Schulden und Vermögen in der Bilanz hinzu. Letztlich ergibt sich ein vollständigeres Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer Gebietskörperschaft.

2. Der Bund und die meisten Länder in Deutschland rechnen noch kameral. Hier ist die Bereitschaft zur Umstellung entsprechend gering. Der Großteil der Kommunen muss/musste die Doppik einführen. Es gibt auch hier noch immer einige Akteure, die der Kameralistik nachtrauern. Die Doppik-Befürworter überwiegen nach meiner Wahrnehmung jedoch.

3. Der Bund, die meisten Länder und ein Teil der Kommunen rechnen noch kameral und hätten folglich einen größeren Umstellungsaufwand. Für die doppisch rechnenden Körperschaften wäre der Aufwand geringer. Wie hoch genau lässt sich aber erst sagen, wenn wir wissen, wie genau die EPSAS ausgestaltet sein werden.

4. Direkt spürbar sind die Effekte von Rechnungswesenreformen für Bürger häufig nicht. Letztlich handelt es sich v.a. um ein Informationssystem, das "bessere" (d.h. informiertere) Entscheidungen ermöglichen soll.

5. Nach meiner Meinung sollten alle öffentlichen Einheiten das gleiche System nutzen. Andernfalls schafft man wieder neue Heterogenitäten in der Rechnungslegung.

Mit den besten Grüßen

Andreas Burth“

Telefonisches Interview mit Herrn Christian Schleritzko, MSc

Datum: 21.09.2016

Die Fragen, die an Herr Schleritzko, MSc., vor dem Interview gesendet wurden:

1. Umstellung von Kameralistik auf Doppik - Wird das die Qualität der Rechnungslegungsinformationen verbessern?
2. Ist die Bereitschaft zur Umstellung hoch? Oder gibt es Widerstand?
3. "Wie weit entfernt" ist die öffentliche Rechnungslegung in Österreich von den EPSAS? Was muss noch getan werden?
4. Brauchen wir in der Europäischen Union wirklich EPSAS? Warum können die IPSAS nicht in dieser Form übernommen werden?
5. Eine optimale Lösung für den Gemeindebund?
6. Wie wird die Republik Österreich von der Implementierung von EPSAS profitieren?
7. Haben die unvergleichbaren Abschlüsse in den Mitgliedstaaten wirklich die Finanzkrise verursacht?

Transkription: Abschrift des Gesagten

Das telefonische Interview wurde aufgezeichnet, in einem weiteren Schritt wurden Transkripte erstellt.

Zu Beginn des Gesprächs kam eine Aussage von Herrn Schleritzko: Wichtigkeit und Aussagekraft von öffentlichen Stellen: Was löse ich damit aus? Was will ich damit bezwecken? Die gleichen Diskussionen gibt es in Deutschland.

Wir haben in Österreich 86% Gesamtverschuldung des BIPs – das sind 9 Bundesländer und 2100 Gemeinden. Darin sind enthalten alle Schulden der ausgelagerten Einheiten, die zuzurechnen sind. Das sind nochmal 4100 Einheiten (Gesellschaften, die beherrschten Einheiten). Alle Gemeinden ohne Wien, mit den ausgelagerten Einheiten, tragen zur öffentlichen Verschuldung 2,2% bei.

Wo liegt also unser Hauptproblem? Das Hauptproblem liegt beim Bund und bei den 9 Ländern. Wir sollen dort schauen, wo es transparenter werden soll, also bei den größeren Einheiten. Dann kann ich zu den kleineren Einheiten kommen. Die Frage ist,

ob die Verhältnismäßigkeit stimmt? Es ist ein Riesenaufwand, die 2100 Einheiten umzustellen, die nur 2,2% der Verschuldung verursachen.

Die Aussage, dass der Gemeindebund nur verhindern will, stimmt nicht. Der Gemeindebund will, dass es klar ist, was mit der Umstellung bewirkt werden soll und welchen Zusammenhang zwischen der Politik und besserer Qualität der Statistik von EUROSTAT es geben wird. Hausverstand steht im Vordergrund!

FRAGEN:

1. Umstellung von Kameralistik auf Doppik - Wird das die Qualität der Rechnungslegungsinformationen verbessern?

Die Qualität wird sich verbessern im Bereich der Vermögensbewertung. Jedoch: Die Kameralistik hat viele Unterlagen und Rechenwerke: Schuldennachweis, Haftungsnachweis, Kostenplan, Details zu Verpflichtungen, zukünftige Vorbelastungen. Man hat alle diese Unterlagen, man muss sie nur lesen können.

Die Leute, die sich mit Doppik beschäftigen, sind sicherlich in der Lage, sich mit der Kameralistik auseinanderzusetzen. Man wird die vorhandenen Informationen sicher auswerten können. Damit man die Kennzahlen berechnen kann, muss man wissen, wo man nachschauen soll. Allerdings hat man die Informationen in der Kameralistik nicht lesen können. Man muss aber sagen, dass die Erfassung der Vermögen in der Kameralistik schlampig ist.

Ein Darlehen bei einer Gemeinde kann nur für Investitionen aufgenommen werden und nicht für den gewöhnlichen Betrieb. Zusätzlich muss ein Darlehen aus den laufenden Einnahmen zurückgezahlt werden. Im Fall des Bundes es ist nicht so – somit ist das Risiko bei den Gemeinden nicht so hoch wie beim Bund.

Momentan gibt es keine Richtlinie in der Europäischen Union, wie man Vermögen zu bewerten hat. Es ist auch unmöglich, es in der EU gleich zu regeln. Z.B.: Eine Straße im Süden wird eine andere Lebensdauer als eine Straße im Norden haben.

Wie sollen die Kulturgüter bilanziert werden? Z.B. Kaiserkrone von Österreich? Solche Bewertungen werden zu Manipulationen der Bilanzen führen. Es soll differenziert werden zwischen verwertbarem Vermögen und Vermögen, das ich nicht verwerten werden kann.

Außerdem werden in der Praxis die Bücher eines jeden Unternehmens so geführt, dass die Steuerbelastung möglichst stark reduziert wird. Jeder nimmt sich einen Steuerberater und schaut, dass er möglichst wenig Steuern zahlt. Diese Tatsache macht die Bilanzinformationen der privaten Unternehmen vergleichbar. Allerdings fehlt im öffentlichen Sektor diese Zielsetzung. Im öffentlichen Sektor - Wo ist der Regulator im Strafrecht? Wo ist es geregelt? Auf der Ebene der EU es ist nicht geregelt, wie ich ein Vermögen bewerten soll, sodass man weiß, was richtig ist. Man kann durch die Buchungen steuern, wie groß die Kennzahl am Ende wird.

Ein weiterer Unterschied zwischen dem privaten und öffentlichen Sektor ist das laufende Controlling in privaten Unternehmen. Das Controlling beschäftigt sich mit der Überprüfung, ob die Geschäftsvorfälle richtig und vollständig gebucht werden. Auf der Gemeindeebene in der Republik Österreich existiert kein Controlling. Somit wird es nicht möglich sein zu kontrollieren, ob alles richtig gebucht wird.

Die Buchhaltung ist nicht der Hauptgegenstand der Tätigkeit einer Gemeinde. Es wird nur nebenbei gemacht, man beschäftigt sich damit nicht 8 Stunden am Tag.

2. Ist die Bereitschaft zur Umstellung hoch? Oder gibt es Widerstand?

Für kleine Gemeinden wird es ein massiver Aufwand sein. Die Vorteile, die aus der Reform resultieren sollen, werden die massiven Kosten nicht übersteigen. 300 Millionen EUR wird die Umstellung bei den Gemeinden kosten – das wird mehr Steuern für den Bürger bedeuten.

Die kleinen Einheiten sollen auch melden, jedoch nicht unbedingt in gleicher Form wie die ganz großen Einheiten. Das Problem ist, dass die Statistik ihre Kennzahlen haben will. Da müsste man aber Sachen - Haushaltskonten - zusammenzählen, das will man aber nicht. So sollen die kleinen Einheiten einen Abschluss machen.

Eine Gemeinde braucht eine Cash Rechnung – kann ich mir das leisten? Kann ich das zurückzahlen? – Es ist in dem Projekt momentan nicht definiert. Auf Gemeindeebene wird man die Transparenz aufgeben.

Der Gemeindebund sagt: Vermögensdarstellung: Ja, Finanzierungsrechnung und Ergebnisrechnung : Ja, aber die Rahmenbedingungen: Nein!

Ein Rechenwerk ist nicht ausreichend ohne Rahmenbedingungen. Auf der Ebene der Gemeinde ist die Politik ganz anders als auf der Ebene des Bundes.

Außerdem steht die Verbesserung der Wirtschaftlichkeit nicht immer im Vordergrund. Wenn sich beispielsweise zeigt, dass mit der Leistungserbringung in einer Grundschule auf Dauer nur Verluste entstehen, kann die Gemeinde diese Schule nicht einfach aus wirtschaftlichen Gründen schließen. Die Stadt ist dazu verpflichtet dem Volk die Bildung zu ermöglichen.

3. "Wie weit entfernt" ist die öffentliche Rechnungslegung in Österreich von den EPSAS? Was muss noch getan werden?

Bis jetzt hat nur der Bund die Modernisierung der Rechnungslegung getätigt. 86 Gemeinden mit über 10.000 Einwohnern müssen die modernisierten Bilanzen bereits im Jahr 2019 vorlegen, alle anderen ab 2020. Das ist sehr großer Aufwand, es soll mehr beachtet werden.

4. Brauchen wir in der Europäischen Union wirklich EPSAS? Warum können die IPSAS nicht in dieser Form übernommen werden?

Die legitime und demokratische Entwicklung von IPSAS fehlt. Man will vermeiden, dass die Standards nur von den Wirtschaftskanzleien kommen, deswegen braucht man eigene Standards.

5. Eine optimale Lösung für den Gemeindebund?

Eine optimale Lösung kann für jeden etwas anderes bedeuten. Die EPSAS sollen mehr die Einnahmenseite betrachten. Darüber hinaus sollen EPSAS mehr auf die wirtschaftliche Sicht konzentriert werden und nicht auf die statistische Sicht. Zusätzlich: Bei den EPSAS fehlen die Steuerungsfunktionen. Man soll nicht nur im Nachhinein schauen. Die Planung muss besser definiert werden!

6. Wie wird die Republik Österreich von der Implementierung von EPSAS profitieren?

*Der Gemeindebund hat sich mit IPSAS/EPSAS bis jetzt wenig beschäftigt.
Die Stellungnahme von Gemeindebund findet man in der Zeitung Kommunal.*

7. Haben die unvergleichbaren Abschlüsse in den Mitgliedstaaten wirklich die Finanzkrise verursacht?

In der Finanzkrise haben die Schulden eine ausschlaggebende Rolle gespielt. Ob man die Schulden zurückzahlen kann. Zum Beispiel in Kärnten: Man hat Darlehen nicht zahlen können, sondern man hat ein Kredit vom Bund aufgenommen. Darauf sollte damals die EU Kommission schauen! Ob man mit den laufenden Einnahmen Darlehen zahlen kann und nicht mit einem neuen Kredit.

Die entscheidende Frage ist, kann ich meine Schulden bedienen?

Hierbei hat das Vermögen nie eine entscheidende Rolle gespielt. Deswegen wundert es mich, dass man gerade so viel auf das Vermögen schaut.

Es gibt vier Arten von Vermögen:

- 1) Öffentliches Gut- es gehört allen – eine Straße;*
- 2) Gemeingut – man kann es nicht veräußern – eine Schule;*
- 3) Veräußerbares Vermögen – Grundstücke;*
- 4) Rechte – Bergbaurechte – jagen, Rohstoffe abbauen.*

Diese Unterscheidung soll die EPSAS beinhalten.

Persönliches Interview mit Frau Dr. hab. Ewa Hellich, Prof. SGH

Datum: 03.10.2016

Die Fragen, die an Frau Professor Hellich vor dem Interview gesendet wurden:

1. Wie würden Sie die Qualität der Rechnungslegungsinformationen in Polen bewerten? Sind Sie der Meinung, dass eine Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Polen notwendig ist?
2. Wäre Ihrer Meinung nach eine Implementierung der IPSAS in der Europäischen Union möglich? Oder braucht Europa eigene Standards?
3. In der Literatur wird oft argumentiert, dass eine verpflichtende Implementierung einheitlicher Standards für die öffentliche Rechnungslegung eine Einmischung in die Souveränität eines Staates sei. Sind Sie auch der Meinung?
4. In Ihrem Buch habe ich eine interessante Aussage gefunden. Nämlich, dass das neue System eine Übersicht über die Resultate und nicht hauptsächlich über die Ausgaben liefern soll. Sind Sie der Meinung, dass die Einführung von EPSAS das ermöglicht?

Transkription: Abschrift des Gesagten

Es wurden Notizen während des Interviews gemacht, die nach dem Gespräch zusammengefasst und übersetzt wurden.

1. Wie würden Sie die Qualität der Rechnungslegungsinformationen in Polen bewerten? Sind Sie der Meinung, dass eine Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Polen notwendig ist?

Die Finanzberichtserstattung auf allen Ebenen des öffentlichen Sektors wird anhand der periodengerechten Buchführungsmethode gemacht. Die durchgeführte Modernisierung wurde von den IFRS inspiriert.

Trotz dieser Modernisierung bestehen weiterhin zahlreiche Probleme.

Das größte Problem stellt die Definition einer öffentlichen Einheit dar.

Es gibt Einheiten, die ausschließlich zum öffentlichen Sektor zählen. Diese Einheiten führen ihre Bücher gemäß den Rechnungslegungsrichtlinien unter Berücksichtigung der Besonderheiten des öffentlichen Sektors. Diese Besonderheiten werden in einem Standard-Set für den öffentlichen Bereich geregelt.

Gleichzeitig gibt es auch Unternehmen, die zwar im öffentlichen Sektor tätig sind, ihre Bücher jedoch ausschließlich gemäß den Standards für den privaten Sektor führen.

Darüber hinaus wird die Gründung einer Institution der Staatskasse diskutiert. Die Staatskasse wurde bis dato in keinen Rechtsakten definiert, zusätzlich unterliegt sie nicht den Rechnungslegungsvorschriften für den privaten Sektor. Nota bene unterliegt auch die Polnische Nationalbank diesen Vorschriften nicht.

Da stellt man sich die Frage, warum ist das eigentlich so? Diese zwei Elemente gehören genauso zum öffentlichen Sektor und sollten den gleichen Regeln unterliegen.

Weitere Probleme der polnischen Finanzberichtserstattung im öffentlichen Sektor:

- Falsche Interpretation der periodengerechten Buchführung;*
- Mangel an einer Vermögensübersicht, stattdessen werden nur Übersichten zur Ausführung des Haushaltsplans produziert;*
- Erfassung von Vermögenswerten im Sinne des wirtschaftlichen Eigentums;*
- Mangel an präziser Richtlinie, die die Abschreibung regeln würde;*
- Klassifizierung von Einnahmen und Ausgaben;*
- Gewinnermittlung.*

2. Wäre Ihrer Meinung nach eine Implementierung der IPSAS in der Europäischen Union möglich? Oder braucht Europa eigene Standards?

Nein, Europa braucht keine eigenen Standards. Diese Standards würden nur eine Duplikation der IPSAS darstellen – die selbst eine Duplikation der IFRS sind.

Wichtig ist, dass jede Reform mit den übergeordneten Prinzipien anfangen soll. Erst in weiteren Schritten kann man die Rechnungslegungsvorschriften für die einzelnen Einheiten modernisieren, um sie entsprechend an die Prinzipien anzupassen. Die Reform der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union könnte seine Inspiration aus der Rechnungslegung im privaten Sektor ziehen. Das Ziel dieser Reform sollte die Verbesserung des Finanzmanagements, der Effizienz und der Qualität der Rechnungslegungsinformationen sein. Darum sollte die Europäische Union statt verpflichtender Gesetze lediglich einen Leitfaden für die Finanzberichtserstattung vorschlagen. Ein Ansatz wäre notwendig, der eine systematische Transformation der öffentlichen Rechnungslegung vorsieht und ein möglichst getreues Bild über den finanziellen Zustand eines Staates liefert.

3. In der Literatur wird oft argumentiert, dass eine verpflichtende Implementierung einheitlicher Standards für die öffentliche Rechnungslegung eine Einmischung in die Souveränität eines Staates sei. Sind Sie auch der Meinung?

Was momentan in Europa passiert, ist eine Folge der Globalisierung. In der Vergangenheit waren die Gesetze territorial verankert und begrenzt. Diese wurden von den einzelnen Staaten selbst - oder eventuell in Zusammenarbeit mit anderen Ländern – entwickelt. Im zweiten Fall handelte es sich um internationales Recht.

Derzeit sind die Schöpfer eines Gesetzes nicht mehr die Staaten selbst, sondern die Einheiten, die an einem globalen Warenfluss beteiligt sind. Deswegen sollte es nicht als Angriff auf die Souveränität der EU-Mitgliedstaaten angesehen werden.

4. In Ihrem Buch habe ich eine interessante Aussage gefunden. Nämlich, dass das neue System eine Übersicht über die Resultate und nicht hauptsächlich über die Ausgaben liefern soll. Sind Sie der Meinung, dass die Einführung von EPSAS das ermöglicht?

Es ist nicht möglich, die Marktmechanismen auf alle Bereiche des öffentlichen Sektors zu übertragen. Es gibt keine Richtlinie, die definieren würde, welche Dienstleistungen oder Lieferungen der Waren im öffentlichen Sektor den Marktmechanismen unterliegen sollten. Diese Definition stellt eine gigantische Herausforderung dar.

Was man allerdings machen kann, ist, die Kosten genau zu quantifizieren und gleichzeitig offenzulegen, was man für dieses Geld bekommen hat.

Die wichtigsten Adressaten der Rechnungslegungsinformationen sind die Medien, da die Medien diese Informationen im Volk verbreiten. Was diese Informationen beinhalten sollen:

- 1) Bewertung der Verwendung der Ressourcen;*
- 2) Bewertung der Kontrolle der öffentlichen Ressourcen;*
- 3) Übersicht über den Zustand der öffentlichen Finanzen: Bewertung der Quellen der Finanzen, Bewertung der Allokation, Deckung der Kosten durch die Einnahmen, Schätzung des Cash-Flows, Bewertung der künftigen finanziellen Leistungsfähigkeit;*
- 4) Die Zielerreichung;*
- 5) Die Auswirkung der öffentlichen Einheiten auf die Wirtschaft.*

Telefonisches Interview mit Herrn Keith Hayes

Datum: 07.09.2016

Die Fragen, die an Herr Hayes vor dem Interview gesendet wurden:

1. What are the main causes of the need for harmonizing the public sector accounting standards in the European Union?
2. For what reason the European Union cannot implement IPSAS?
3. What are the major differences between IPSAS and EPSAS?
4. What is the current status quo? What is the next step in the introduction of EPSAS?
5. What is the biggest challenge in the introduction of EPSAS?
6. What are the potential difficulties connected with the process of harmonization of public sector accounting in the EU member countries?
7. Are the EU member countries willing to implement the EPSAS?
 - If not, what are the arguments against the implementation of EPSAS?
 - Which countries do not agree with the obligatory implementation of EPSAS?
8. Which goals should be achieved with the introduction of EPSAS?
9. For which Organizations is it especially important to improve the transparency of public accounting? Who will mainly take advantage of comparable accounting information in public sector within the European Union?

Transkription: Abschrift des Gesagten

Das telefonische Interview wurde aufgezeichnet, in einem weiteren Schritt wurden Transkripte erstellt.

1. What are the main causes for the harmonization of the accounting standard in the public sector in the European Union?

The main reason why the harmonization is needed was the financial crisis. However, there is no evidence and literature about it, there are only assumptions that incomplete accounting information is linked to financial crisis. Now we know that there is a need to improve the quality of accounting information. Initially the EU Commission was trying to find it out, if IPSAS are suitable or not.

2. What are the reasons for which the European Union cannot implement IPSAS?

Many details are presented in the Commission Staff Working Document. However, there are no standards on particular issues – for instance: social benefits or pensions. There is no standard and that is a weakness. IPSAS allow free choice. We want something that is entirely comparable in the EU, otherwise it does not make sense to introduce it.

Another problem is that IPSAS are still not entirely ready – they might change, so even when we say at this stage that IPSAS are suitable and they will change, it does not make sense again.

Additionally, it is not possible to intensify the participation of the EU on the development of IPSAS because IPSAS are more of a global idea and all regions can participate only in equal extent. There are already 5 or 6 European participants, but IPSASB have to stay geographically balanced. EU governments are not involved into the work of IPSASB and countries would not accept those Standards.

Currently, the IPSAS standards do not describe sufficiently precisely the accounting practices to be followed, taking into account that some of them offer the possibility of choosing between alternative accounting treatments, would limit harmonization in practice.

At its current state of development, the suite of standards is not complete in terms of coverage or its practical applicability to some important types of governmental flows, such as taxes and social benefits, and does not take sufficient account of the specific needs, characteristics and interests of public-sector reporting. A major issue is the capacity of IPSAS to resolve the problem of consolidating accounts on the basis of the definition used for the government, which is now a core concept of fiscal monitoring in the EU.

At present, IPSAS can also be regarded as insufficiently stable, since it is expected that some standards will need to be updated once the work is completed.

3. What are the major differences between IPSAS and EPSAS?

EPSAS on this stage are only a proposal. IPSAS should only be the first reference for EPSAS.

4. What is the current status quo? What is the next step in the introduction of EPSAS?

The Working Group meets twice a year and they are moving forward with the project. Currently the Working Group is contemplating the technical, governmental and governance issues, accounting principles, and how to implement the standards in the different countries.

The next step will be the Framework. The Working Group is focused on the EPSAS Framework and on the determination on how should it look like. But first, they have to elaborate on the governance principles and after they can begin to think about standards.

There is no discussion about IT issues and there is no plan for a common IT solution. EU member countries have very different administrations and this would not be possible to implement the same IT solution in all countries.

5. What is the biggest challenge in the introduction of EPSAS?

There are many challenges! Countries don't want to change anything.

First of all, the costs – it will be very expensive. In the PWC report they have tried to quantify the costs and they were estimated to range between 1.9 – 6.8 billion EUR.

However, many countries are modernizing their public sector accounting anyway. Some countries see the need to modernize their accounting in public sector. Austria is already modernizing on the federal level – in the coming years it should do the same on the state level. Also Portugal is in the middle of the modernization process.

6. Are the EU member countries willing to implement the EPSAS?

- ***If not, what are the arguments against the implementation of EPSAS?***
- ***Which countries do not agree with the obligatory implementation of EPSAS?***

In general the opinions on the implementation of EPSAS tend to be more positive. Most of the people appreciate this idea, however some think it is necessary. Obviously there are some countries which want to stick to what they already have, as they don't want to incur the huge costs in respect to the modernization of their systems. Also, there are voices raised that the implementation of EPSAS will lead to losing the sovereign grip over the accounting standards and will undermine the independence.

At this stage it is only a proposal, thus it does not have the binding effect. However, as from 2020 the EPSAS will be put into the gradual implementation, which will last until 2025. However, once again, this is just a proposal and not an official timeline.

In Germany there is a strong hesitation, as they have the least modernized accounting and the implementation would impose substantial costs. Most of the organizations on the federal level are using cash accounting and they do not want to switch to EPSAS due to the very high implementation costs.

8. Which goals should be achieved with the introduction of EPSAS?

EPSAS will result in a better economic and fiscal coordination and improvement of the quality of statistics. Moreover, in a better access of the countries to the capital market, as countries have to borrow money.

In general, the introduction of EPSAS it will help with many issues and the benefits of the project will definitely outweigh its costs. It is strongly recommend to have a look at a comparison of costs and profits in the PWC report.

9. For which Organizations is it especially important to improve the transparency of public accounting? Who will mainly take advantage of comparable accounting information in public sector within the European Union?

The European Union as a whole will benefit from the project but also every single Member State.

Who will read this information: no one is going to read the financial statements except the experts, who want to know what is going on with the finance of a government. Academics, parliaments, auditors, the EU itself, various international institutions, The World Bank and EMS are very interested in this project and they are also very supportive.

The European Union definitely needs this reform. If we are looking to the future, we need to trust each other. The financial information has to be transparent. The Eurozone needs this kind of coordination even more than ever.

Anhang III – Abstract

Das Thema der Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union ist aktueller als je zuvor. Diese Arbeit hat sich das Ziel gesetzt folgende Fragen zu beantworten:

- Ist die Einführung der einheitlichen Rechnungslegungsstandards in der Europäischen Union notwendig?
- Ist die Einführung der EPSAS der einzige Weg zur Gewährleistung der Vergleichbarkeit der öffentlichen Finanzberichte in der Europäischen Union?

Im ersten Teil der Arbeit werden die Besonderheiten der öffentlichen Rechnungslegung aufgezeigt. Dabei wird auf die Charakteristika der Doppik und der Kameralistik eingegangen. Zusätzlich wird die Heterogenität der Finanzberichterstattung in den EU-Mitgliedstaaten diskutiert. Anschließend wird ein genauer Blick auf die internationalen (IPSAS) und europäischen (EPSAS) Rechnungslegungsvorschriften geworfen.

Der letzte Teil dieser Masterarbeit stellt eine empirische Analyse dar. In diesem Teil werden die im Rahmen dieser Masterarbeit geführten Befragungen präsentiert und ausgewertet.