

EPSAS: Brauchen die EU-Staaten ein einheitliches Rechnungswesen?

In einem am 6.3.2013 veröffentlichten Bericht spricht sich die EU-Kommission vor dem Hintergrund der Staatsschuldenkrise für die Einführung harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens (EPSAS)¹ in den EU-Mitgliedstaaten aus. Die EPSAS sollen nach Vorstellung der EU-Kommission auf Basis der bestehenden International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) entwickelt werden und die Datenbasis für die haushaltspolitische Überwachung auf EU-Ebene erheblich verbessern. Der Bericht der EU-Kommission bringt damit einen neuen, europäischen Aspekt in die in Deutschland insbesondere auf Bundes- und Länderebene noch offene Debatte der Vor- und Nachteile der Doppik gegenüber der Kameralistik ein. Dementsprechend hat sich auch der Deutsche Bundestag am 27.6.2013 einer Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses zum Bericht der EU-Kommission angenommen.²

Die nahezu allgegenwärtige Finanz- und Staatsschuldenkrise in Europa und gerade im Euro-Währungsgebiet stellt das Funktionieren der Wirtschafts- und Währungsunion auf eine harte Probe. „Die Erfahrungen und Fehler, die während des ersten Jahrzehnts der Wirtschafts- und Währungsunion gemacht wurden“, haben laut Europäischem Parlament und dem Rat der Europäischen Union „gezeigt, dass die wirtschaftspolitische Steuerung in der Union verbessert werden muss und auf einer größeren nationalen Eigenverantwortung für die gemeinsam beschlossenen Regeln und Strategien sowie auf einem solideren Rahmen auf Unionsebene zur Überwachung der nationalen Wirtschaftspolitiken beruhen sollte.“³

Im November 2011 haben daher das Europäische Parlament und der Rat der

Europäischen Union ein als „Six-Pack“ bezeichnetes und aus fünf Verordnungen und einer Richtlinie bestehendes Legislativpaket mit Maßnahmen zur Koordinierung und Überwachung der Haushaltsdisziplin der Euro-Mitgliedstaaten erlassen.

Verordnung (EU) Nr. 1173/2011⁴ des Six-Pack legt dabei zur wirksamen Durchsetzung der haushaltspolitischen Überwachung im Euro-Währungsgebiet ein Sanktionssystem zur besseren Durchsetzung der präventiven und der korrektiven Komponente des Stabilitäts- und Wachstumspakts⁵ im Euro-Währungsgebiet fest.

Für das ordnungsgemäße Funktionieren der haushaltspolitischen Überwachung auf Unionsebene sind die Verfügbarkeit und die Qualität der Daten gemäß dem europäischen System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 95) von

entscheidender Bedeutung, die auf Informationen nach dem Prinzip der Periodenabgrenzung beruhen. Diese periodengerecht erstellten Finanzstatistiken basieren jedoch auf der vorherigen Zusammenstellung von Daten auf Kassenbasis oder entsprechenden Daten, da die EU-Staaten noch teilweise auf Basis der zahlungsorientierten Kameralistik Rechnung legen.⁶

Im Zusammenhang mit der haushaltspolitischen Überwachung in der EU und mit dem Verfahren bei einem übermäßigen Defizit obliegt es der Kommission gemäß Art. 126 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), sowohl die Qualität der aktuellen, von den Mitgliedstaaten gemeldeten Daten als auch die Qualität der zugrunde liegenden, nach dem ESVG erstellten Konten des Sektors Staat regelmäßig zu bewerten. Jüngste Entwicklungen – insbesondere Fälle nicht korrekter Finanzbericht-

1 EPSAS steht für „European Public Sector Accounting Standards“.

2 Plenarprotokoll 17/250, S. 32139; BT-Drucksache 17/14148

3 Erwägungsgrund Nr. 3 der Verordnung EU/1173/2011 vom 16.11.2011, ABl. L 306 vom 23.11.2011

4 ABl. L 306 vom 23.11.2011

5 Verordnung EG/1466/97, ABl. L 209 vom 2.8.1997

6 Erwägungsgrund 7 der Richtlinie 2011/85/EU



erstattung einiger Mitgliedstaaten – haben jedoch verdeutlicht, dass das System der staatlichen Finanzstatistiken das Risiko der Übermittlung qualitativ minderwertiger Daten an das EU-Statistikamt „Eurostat“ nicht in ausreichendem Maße mindert.

Als Konsequenz daraus kann der Rat nach Art. 8 der Verordnung EU/1173/2011 auf Empfehlung der Kommission eine Geldbuße von bis zu 0,2 Prozent des BIP verhängen, falls seitens der Mitgliedstaaten Daten über Defizite und Schulden absichtlich oder aufgrund schwerwiegender Nachlässigkeit falsch dargestellt werden. Die Berechtigung, alle Untersuchungen durchzuführen, die zur Feststellung möglicher Unrichtigkeiten der Darstellung erforderlich sind, liegt ebenfalls bei der EU-Kommission.

Allerdings stößt der derzeit verfolgte Ansatz, nicht harmonisierte Daten der mikroökonomischen Rechnungsführung des öffentlichen Sektors für Zwecke des Verfahrens bei einem übermäßigen Defizit in Einklang zu bringen, aus Sicht der EU-Kommission an seine Grenzen. Daher scheinen harmonisierte mikroökonomische Rechnungsführungssysteme für alle Einheiten des öffentlichen Sektors (also des Sektors Staat) in sämtlichen EU-Mitgliedstaaten in Verbindung mit interner Kontrolle und externer Prüfung nach Meinung der EU-Kommission der einzig effektive Weg zu sein, den höchsten Qualitätsnormen entsprechende perio-

den-gerechte Daten zu Schuldenstand und Defizit gemäß der bestehenden rechtlichen Anforderungen zu erstellen.⁷

Vor allem muss im Einzelnen festgelegt werden, was die nationalen Behörden zu unternehmen haben, um den Bestimmungen des dem AEUV beigefügten Protokolls (Nr. 12) über das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit, insbesondere dessen Art. 3, nachzukommen.⁸ Um dieses Ziel zu erreichen, ist eine Richtlinie über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten Bestandteil des Six-Pack.⁹

Nach Art. 3 der Richtlinie 2011/85/EU müssen die Mitgliedstaaten „über Systeme des öffentlichen Rechnungswesens [verfügen], die sämtliche Teilsektoren des Staats umfassend und kohärent abdecken und die zur Erhebung von periodengerechten Daten im Hinblick auf die Vorbereitung von Daten nach dem ESGV-95-Standard erforderlichen Informationen liefern“.

Angesichts der formulierten Anforderungen an die hauspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten wurde die EU-Kommission in den Schlussbestimmungen (Art. 16 Abs. 3) der Richtlinie 2001/85/EU des Rates beauftragt, eine Bewertung der

Frage vorzunehmen, ob die IPSAS für die Mitgliedstaaten geeignet sind.

Exkurs: International Public Sector Accounting Standards

Das IPSAS-Board (IPSASB) der internationalen Wirtschaftsprüfervereinigung (IFAC) entwickelt mit den IPSAS seit 1997 Rechnungslegungsstandards für Einheiten des öffentlichen Sektors unter der Bezeichnung „International Public Sector Accounting Standards“, deren Ausgangsbasis die International Financial Reporting Standards (IFRS) sind. Ziel des IPSASB ist es, im öffentlichen Interesse qualitativ hochwertige Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor zu entwickeln und die Übereinstimmung von internationalen und nationalen Standards zu fördern, um die Qualität und die Einheitlichkeit der Rechnungslegung weltweit zu steigern.¹⁰

Die 18 Mitglieder des IPSASB werden vom IFAC-Board ernannt. Zusätzlich wird eine beschränkte Anzahl Beobachter von Organisationen mit Interesse an der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor in das IPSASB berufen.

Bislang wurden 32 Standards zur periodengerechten Rechnungslegung entwickelt, die jeweils für bestimmte Fragestellungen der Rechnungslegung die entsprechenden Regeln festlegen. Ein Rahmen-

7 COM (2013) 114 final DE

8 Vgl. Erwägungsgrund Nr. 1 zur Richtlinie 2011/85/EU vom 8.11.2011, ABl. L 306 vom 23.11.2011, S. 41 / a.a.o.

9 Richtlinie 2011/85/EU vom 8.11.2011, ABl. L 306 vom 23.11.2011

10 Preface to International Public Sector Accounting Standards Tz. 5

konzept zur Festlegung von allgemeinen Prinzipien für die weitere Entwicklung der IPSAS wird derzeit vom IPSASB erarbeitet. Die Standards werden vom IPSASB in englischer Sprache verfasst, jedoch liegt eine durch die IFAC autorisierte deutsche Übersetzung der IPSAS-Standards 1 bis 31 vor.¹¹

Aufbau und Regelungsumfang der IPSAS sind für den mit dem deutschen Handelsrecht vertrauten Rechnungsleger zunächst gewöhnungsbedürftig, da im Handelsrecht grundsätzlich in einer überschaubaren Anzahl an Paragrafen die allgemeinen Prinzipien kodifiziert werden, die entsprechende Auslegung und Anwendung im Einzelfall jedoch dem Rechnungsleger bzw. der Kommentarliteratur überlassen bleibt. Hierbei ist jedoch zu bedenken, dass man zum einen unter Berücksichtigung der Auslegung der handelsrechtliche Rechnungsleger ebenfalls mit einem umfangreichen Schrifttum und Detailregelungen konfrontiert wird und zum anderen für die Rechnungslegung des öffentlichen Sektors einheitliche, detaillierte Regelungen erforderlich sein dürften.

Bislang hat kein Mitgliedstaat der EU im Rahmen seiner Reformen die IPSAS vollständig umgesetzt.

Bericht der EU-Kommission

Das Ergebnis der Bewertung der EU-Kommission wurde am 6.3.2013 veröffentlicht. Der Bewertung vorausgegangen ist dabei ein von Eurostat im Frühjahr 2012 durchgeführtes Konsultationsverfahren.

In ihrem Bericht an den Rat und das Europäische Parlament¹² spricht sich die EU-Kommission für die Einführung harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze des öffentlichen Rechnungswesens in den EU-Mitgliedstaaten (European Public Sector Accounting Standards – EPSAS) aus, die sämt-

liche Teilbereiche (Bund, Länder, Kommunen und Sozialversicherungssysteme) umfassen.

Nach Auffassung der EU-Kommission seien zwar einerseits die IPSAS in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne Weiteres in den EU-Mitgliedstaaten einführbar. Andererseits stellten die IPSAS aber unstrittig einen Bezugsrahmen für mögliche harmonisierte europäische Rechnungsführungsgrundsätze des öffentlichen Sektors in der EU dar.

Aus Sicht der EU-Kommission ist dabei die Periodenrechnung „das einzige allgemein akzeptierte Informationssystem, das ein vollständiges und zuverlässiges Bild der Finanz- und Wirtschaftslage sowie der Leistungskraft des Sektors Staat in einem Land liefert“.¹³ Die doppische/kaufmännische Rechnungslegung dürfte laut der EU-Kommission darüber hinaus im öffentlichen Sektor die Effektivität und Effizienz der öffentlichen Verwaltung erhöhen und die Liquiditätssicherung erleichtern, die eine notwendige Voraussetzung für die Aufrechterhaltung öffentlicher Dienstleistungen ist. Derzeit haben bereits Länder wie Frankreich, Österreich, Spanien, Großbritannien, Polen und Schweden die Doppik auf nationalstaatlicher Ebene eingeführt.¹⁴

Die Periodenrechnung ist nach Ansicht der EU-Kommission wirtschaftlich solider als die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip, weshalb der Rechnungslegungsrahmen für die Haushaltsüberwachung in der EU, das ESVG 1995, ebenfalls auf der Periodenrechnung beruht.

Die Periodenrechnung soll allerdings nach dem Willen der EU-Kommission die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip nicht abschaffen oder ersetzen, sondern eher als Ergänzung statt als Alternative zur reinen Verbuchung nach dem Kassenprinzip verstanden werden.

Die zur Erstellung der makroökonomischen Statistiken zum Sektor Staat und in Bezug auf Art. 338 AEUV benötigten statistischen Daten würden erheblich verbessert, wenn alle staatlichen Einheiten harmonisierte Rechnungslegungsnormen anwendeten.

Durch die Verabschiedung eines integrierten Rechnungslegungs- und Berichtsrahmens in Verbindung mit einigen Anpassungen des ESVG 1995 könnten die Daten zu Schuldenstand und Defizit unmittelbar aus diesen Systemen abgeleitet werden.

Kritik an den IPSAS

Aus Sicht der EU-Kommission bestehen als Ergebnis des durchgeführten Konsultationsverfahrens derzeit insbesondere die folgenden Bedenken hinsichtlich der Einführung der IPSAS.

Zum einen beschreiben die IPSAS gegenwärtig die zu befolgenden Buchungs-methoden nicht ausreichend genau. Zum anderen ist das Regelwerk in Bezug auf die Erfassung einiger wesentlicher Arten staatlicher Geldflüsse, wie Steuern und Sozialleistungen, nicht vollständig oder nicht praktisch anwendbar, bzw. es berücksichtigt die besonderen Bedürfnisse, Merkmale und Interessen der öffentlichen Rechnungslegung nur unzureichend.

Darüber hinaus leidet die Führung und Verwaltung (Governance) der IPSAS aus Sicht der EU-Kommission gegenwärtig unter einer unzureichenden Beteiligung der für die staatliche Rechnungslegung in der EU zuständigen Behörden. Ferner stehen nach Einschätzung der EU-Kommission dem IPSAS-Board nicht die nötigen Ressourcen zur Verfügung, um schnell und flexibel genug dem Bedarf an neuen Normen und Leitlinien zu Fragen gerecht zu werden, die sich im Rahmen der Finanz- und Staatsschuldenkrise ergeben haben.

Aus Sicht der EU-Kommission würde die Transformation der IPSAS in überarbeitete EPSAS, welche die Schwächen der IPSAS beseitigt, die EU in die Lage ver-

11 KPMG, Schweiz (Hrsg.) (2012), IPSAS. Autorisierte Übersetzung der IPSAS-Standards. Bis zum Erscheinen einer nächsten deutschen Neuauflage stellt KPMG, Schweiz unter dem Link www.kpmg.ch/IPSAS-Buch die aktuellen Informationen zur IPSAS-Weiterentwicklung zur Verfügung.

12 Vgl. auch im Folgenden COM (2013) 114 final DE

13 COM (2013) 114 final DE

14 Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, prepared for Eurostat

setzen, entsprechend rasch auf ihren individuellen Bedarf zugeschnittene Normen zu entwickeln.¹⁵

Der Weg zu den EPSAS (Roadmap)

Nach einer Vorbereitungsphase im Jahr 2013 soll nach Vorstellung von Eurostat eine „Communication on EPSAS“ der EU-Kommission in der ersten Hälfte 2014 die Richtung für eine EPSAS-Rahmenverordnung vorgeben, deren Entwurf für Ende 2014/Anfang 2015 ins Auge gefasst ist.¹⁶

Im Vorfeld dieser Stellungnahme der EU-Kommission sollen im Rahmen eines öffentlichen Konsultationsverfahrens die Vorschläge einer Task Force zur Governance-Struktur der EPSAS zur Diskussion gestellt werden.

Des Weiteren sollen im Rahmen einer Studie die Kosten der Umstellung auf harmonisierte, periodengerechte Rechnungslegungsstandards abgeschätzt und die konkreten Schwierigkeiten analysiert werden, die bei der Anwendung einzelner IPSAS in der Praxis auftreten.

Im Hinblick auf die Governance-Struktur der EPSAS wurde auf einer EPSAS-Conference¹⁷ am 29./30.5.2013 in Brüssel, zu der Eurostat Vertreter aller staatlichen Ebenen sowie die interessierte Öffentlichkeit eingeladen hatten, seitens Eurostat ein vom IPSAS-Board unabhängiger Mechanismus vorgeschlagen, der sich auf den unter anderem aus der Standardsetzung im Bereich der Finanzstatistik bekannten Gesetzgebungsprozess der EU auf Basis von Art. 338 AEUV stützt.

Demnach wären in der EPSAS-Rahmenverordnung die Grundprinzipien, die IPSAS als Bezugsrahmen sowie die Governance-Struktur und der Prozess zur Annahme der Standards festzulegen.

Die Verabschiedung der von der EU-Kommission vorgeschlagenen EPSAS-Standards könnte dann durch ein EPSAS-Committee, das sich aus je einem Vertreter der einzelnen Mitgliedstaaten zusammensetzen würde, mit qualifizierter Mehrheit erfolgen.

Neben dem EPSAS-Committee könnten zwei beratende Arbeitsgruppen für die Entwicklung der Standards (Expert group on standards) und die Interpretation (Expert group on interpretation) eingerichtet werden, die sich aus Experten verschiedener staatlicher Ebenen, den Sozialversicherungsträgern, öffentlichen Unternehmen, Statistikbehörden sowie öffentlichen und privaten Prüfern und der Wissenschaft zusammensetzen.

Bezüglich der weiteren Entwicklung der EPSAS hat der Deutsche Bundestag in seiner Sitzung am 27.6.2013 eine Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses angenommen. Darin wird die Bundesregierung aufgefordert, die Entwicklung aktiv mitzugestalten und insbesondere der Budgethoheit des Deutschen Bundestags Rechnung zu tragen, bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze einzubringen sowie für eine Einführung mit möglichst geringem Aufwand Sorge zu tragen.¹⁸

Fazit

Angesichts der Einschätzung der EU-Kommission in ihrem Bericht an den Rat und das Europäische Parlament, den Stellungnahmen im Rahmen der EPSAS-Conference in Brüssel sowie der konkreten Überlegungen zum weiteren Vorgehen wird die Bedeutung ersichtlich, die auf Ebene der EU der Einführung harmonisierter, periodengerechter Rechnungslegungsstandards in den EU-Mitgliedstaaten beigemessen wird.

Die Einführung der EPSAS brächte für sämtliche staatlichen Ebenen der Bundesrepublik Deutschland erhebliche Veränderungen mit sich, insbesondere für



den Bund und die Länder, die derzeit weitgehend der kameralen Rechnungslegung treu geblieben sind.¹⁹ Andererseits böte die EPSAS-Einführung aber auch Chancen zur Vereinheitlichung der Rechnungslegung aller staatlichen Ebenen – einschließlich der Kommunen.

Ferner würden sich Chancen der Qualitätsverbesserung und Vereinfachung durch ein integriertes Rechnungswesen bzgl. Jahresabschluss und Finanzstatistik ergeben.

Letztlich hat die Erfahrung aber auch gezeigt, dass ein periodengerechtes Rechnungswesen allein keine Gewähr für die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte wäre. Durch eine verbesserte Informationslage, die zukünftig idealerweise bereits in eine doppische Haushaltsplanung einfließen würde, würden aber wirtschaftliche und sparsame Entscheidungen besser unterstützt. ■

Martin Tölle, Olaf Buske

¹⁵ COM (2013) 114 final DE

¹⁶ EPSAS-Conference – Concluding remarks by Francois Lequiller (<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>)

¹⁷ Accrual standards: governance and the way forward (Francois Lequiller, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/conferences/introduction/2013/epsas>)

¹⁸ Plenarprotokoll 17/250, S. 32139; BT-Drucksache 17/14148

¹⁹ Vgl. Institut für den öffentlichen Sektor (Hrsg) (2012): Haushaltsmodernisierung in den Bundesländern. Vielfältige Reformpfade