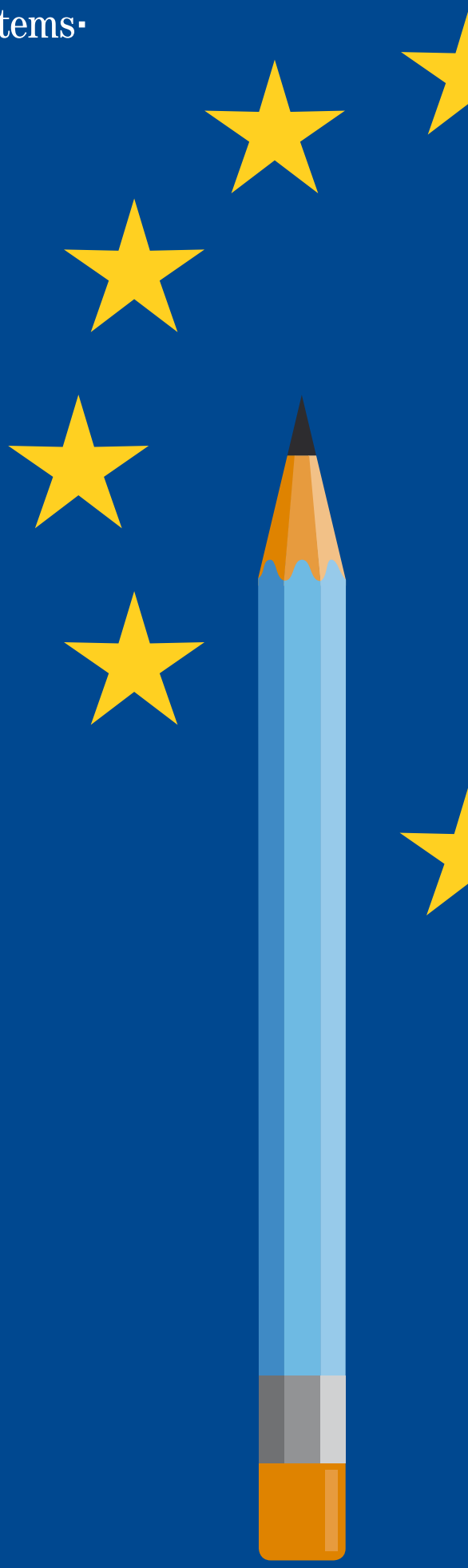
KPMG

Institut für den öffentlichen Sektor

in Kooperation mit T · · Systems ·

Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS?

Die European Public Sector Accounting Standards und die Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens aus Sicht europäischer Experten



Autoren

Prof. Dr. Dennis Hilgers
Markus Frintrup
Christian Raffer

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Vorwort

Die finanzpolitische Situation der EU-Mitgliedsstaaten zeichnet sich nach wie vor durch eine anhaltende Staatsschuldenkrise, isolierte nationale Haushaltspolitiken sowie eine Heterogenität der entsprechenden Informationssysteme aus. Hierdurch wird die Vergleichbarkeit öffentlicher Haushalte, insbesondere hinsichtlich Schulden und Vermögen und der den Haushalten innewohnenden Risiken, sehr erschwert. Trotz erkennbarer europäischer Reformtendenzen, den Wandel vom Cash Accounting (Kameralistik) hin zum Accrual Accounting (Doppik) herbeizuführen, hat dieser Prozess bisher zu keiner einheitlichen Situation geführt. Daher hat die EU-Kommission 2013 einen Reformprozess mit dem Ziel initiiert, Standards für ein einheitliches öffentliches Rechnungswesen für die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union zu entwickeln, die ebenso an kaufmännischen Grundsätzen orientiert sind und größtenteils auf den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) basieren sollen.

Dieser sich abzeichnende Reformpfad hin zu einem harmonisierten öffentlichen Rechnungswesen in Europa war Anlass für die vorliegende Studie, die sich in drei Teile gliedert:

In Teil A wird zunächst die gegenwärtige Heterogenität des öffentlichen Rechnungswesens in Europa mit besonderem Fokus auf Deutschland aufgezeigt, nachfolgend werden dann die Merkmale und die Besonderheiten eines Accrual Accounting-Systems beschrieben.

In Teil B werden Ergebnisse einer Expertenbefragung von Entscheidungsträgern und Haushaltsverantwortlichen auf der Staatsebene in ausgewählten Ressorts in den europäischen Mitgliedsstaaten wiedergegeben. Konkret geht es dabei um Erfahrungen bezüglich institutioneller Transparenz, den Steuerungsnutzen, aber auch um Barrieren und Hürden. Dabei wird eine gesamteuropäische Perspektive verfolgt, die über die deutsche Diskussion hinausreicht. Dazu werden die Reformerfahrungen bei der Entwicklung hin zu einem kaufmännischen öffentlichen Rechnungswesen herausgearbeitet. Hierbei geht es auch um den Nutzen der jeweiligen Reform sowie um Rahmenbedingungen einer voraussichtlichen EPSAS-Umstellung. Im Weiteren geht es um die Frage, welche Erwartungen bei den Entscheidern hinsichtlich der EPSAS bestehen, um damit die Akzeptanz der von der EU-Kommission avisierten Harmonisierung abschätzen zu können. Dazu wurde unter anderem ein Maß für die Reformbereitschaft („EPSAS Readiness“) der einzelnen europäischen Länder entwickelt.

In Teil C werden die Erkenntnisse aus den Teilen A und B zusammengefasst und Schlussfolgerungen für den Reformprozess in Europa und in Deutschland abgeleitet.

Mathias Oberndörfer
Bereichsvorstand Öffentlicher Sektor,
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Dr. Ferdinand Schuster
Geschäftsführer, Institut für den öffentlichen Sektor e.V.

Jörg Scholz
Vice President Public & Health Solution Consulting,
T-Systems International GmbH

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Inhalt

Management Summary ... 5

TEIL A – Hintergrund: Der Weg zu den European Public Sector Accounting Standards ... 8
A.1 Ausgangssituation ... 9
A.1.1 Anhaltende Staatsschuldenkrise als Reformtreiber ... 9
A.1.2 Begründungen und Ziele von EPSAS ... 10
A.1.3 Reformentwicklung und Zeitplan der EPSAS-Entstehung ... 11
A.2 Internationale Reformprozesse hin zu „Accrual Accounting" ... 12
A.2.1 Der Modernisierungspfad der Mitgliedsländer der Europäischen Union ... 12
A.2.2 Die Umstellung auf Doppik in Deutschland ... 15
A.2.3 Die deutsche Haltung zur Entwicklung der EPSAS ... 15
A.3 Nutzen des Accrual Accounting ... 17
A.3.1 Das Konzept des Ressourcenverbrauchs ... 17
A.3.2 Periodenabgrenzung ... 17
A.3.3 Intergenerative Gerechtigkeit ... 18
A.3.4 Erweiterung der Perspektive bei der Identifikation von fiskalischen Risiken ... 18
A.3.5 Transparenz als Grundprinzip der Demokratie ... 19
A.3.6 Steuerung und Planung ... 19

TEIL B – Befragungsergebnisse: Einschätzungen zur Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa ... 20
B.1 Studiendesign ... 21
B.2 Untersuchung des Umsetzungsstands ... 21
B.3 Einschätzungen zu Stärken und Schwächen des öffentlichen Rechnungswesens ... 23
B.4 Einschätzungen zur Informationsqualität des öffentlichen Rechnungswesens ... 24
B.5 Einschätzungen zu den technischen und personellen Rahmenbedingungen ... 25
B.6 European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) ... 26
B.6.1 Allgemeine Einschätzungen zu den EPSAS ... 26
B.6.2 Reformbereitschaft zu EPSAS ... 29
B.6.3 EPSAS Readiness ... 29
B.7 Einschätzungen zu den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) ... 32
B.8 IT-Systeme des öffentlichen Rechnungswesens und EPSAS ... 33

TEIL C – Schlussfolgerungen ... 36
C.1 Stetiger Wandel: Accrual Accounting ist zum Referenzsystem in Europa geworden ... 37
C.2 Standardisierung gilt als Merkmal einer modernen Fiskalsteuerung ... 37
C.3 Deutschlands konstruktive Mitarbeit im Standardisierungsprozess ist geboten ... 38
C.4 Die Vorteile des Accrual Accounting werden europaweit erkannt, aber es gibt Weiterentwicklungsbedarf in den Standards ... 38
C.5 Ein integrativer Ansatz von öffentlichem Rechnungswesen und Haushaltswesen ist notwendig ... 39
C.6 Kaufmännische Schuldenbremse: Die EPSAS-Einführung ist im Gesamtzusammenhang mit nachhaltigen Austeritätsbestrebungen in Europa zu sehen ... 40

Literatur ... 41

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Management Summary

1. Das Haushalts- und Rechnungswesen für den öffentlichen Sektor der EU-Mitgliedsstaaten ist durch ein hohes Maß an Heterogenität geprägt

Trotz erkennbarem Reformpfad, den Wandel vom Cash Accounting (Kameralistik) hin zum Accrual Accounting (kaufmännische Rechnungslegung, Doppik) zu vollziehen, hat dieser Prozess, in dem sich fast alle europäischen Staaten (Deutschland ausgenommen) auf der Zentralebene befinden, bisher zu keinem einheitlichen und vergleichbaren öffentlichen Rechnungswesen in Europa geführt.
So zeigt sich insgesamt deutlich, dass die geübte Praxis der Rechenschaftslegung in den einzelnen Gebietskörperschaften durch ein hohes Maß an nationalen Besonderheiten geprägt ist, die häufig selbst innerhalb der einzelnen Mitgliedsstaaten eine Vergleichbarkeit nationaler Gebietskörperschaften (zum Beispiel einzelner Bundesländer oder Regionen) verhindern.

2. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) sollen die Transparenz der Finanzlage öffentlicher Körperschaften verbessern

Vor dem Hintergrund der Lehren aus der Staatsfinanzkrise und der hohen Heterogenität der Rechnungssysteme hat die Europäische Union 2013 das EPSAS-Projekt ins Leben gerufen. Auf der Makro-Ebene sollen die EPSAS aus Sicht der EU eine bessere Überwachung (und etwaige Steuerung) der Finanzpolitik, Wirtschaftspolitik und Strukturreformpolitik der EU-Mitgliedsstaaten ermöglichen. Zugleich soll durch die EPSAS die Qualität und Aussagekraft der Daten der europäischen Finanzstatistik verbessert werden. Auf der Mikro-Ebene (das heißt zum Beispiel in der einzelnen Gebietskörperschaft) sollen die EPSAS zusätzlich unter anderem eine Verbesserung der Transparenz der Finanzlage öffentlicher Körperschaften, eine Vereinfachung von internationalen Kennzahlvergleichen, eine Stärkung der Rechenschaftspflicht öffentlicher Entscheidungsträger und letztlich auch die Förderung einer nachhaltigen Haushalts- und Finanzpolitik bewirken.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

3. Accrual Accounting wird in EU-Staaten meist zur Rechenschaftslegung genutzt, zwei Drittel sehen auch Entscheidungsrelevanz

Aus den Einschätzungen der befragten Experten zeigt sich, dass die Informationen des Accrual Accounting in den Ländern vornehmlich zur Rechenschaftslegung und formalen Berichterstattung am Ende des Jahres und in den öffentlichen Einheiten anlassbezogen zu spezifischen Nachfragen und Themen genutzt werden. Zwei Drittel der Befragten geben überdies an, dass die doppischen Informationen zur Verbesserung der Qualität von Entscheidungen bzw. zur politischen Entscheidungsfindung herangezogen werden. Mehr als die Hälfte der Befragten nutzen die aus den Daten gewonnenen Informationen zur Diskussion, um getroffene Entscheidungen zu begründen. Diese Einschätzungen offenbaren, dass ein System des Accrual Accounting verwaltungsintern steuerungsrelevante Informationen produziert, die auch die Politik bereit ist, nachzufragen und zu nutzen. In der zeitlichen Auswertung stellt sich dabei heraus: Je länger ein System des öffentlichen Rechnungswesens kaufmännischer Natur in Kraft ist, desto eher werden seine Informationen zur Entscheidungsfindung für die Steuerung verwandt. Ein an den kaufmännischen Prinzipien orientiertes öffentliches Rechnungswesen auf der Staatsebene wird von den Befragten, insbesondere für neue Mitarbeiter, als kompliziert wahrgenommen. Gleichzeitig wird aber auch deutlich, dass diese Wahrnehmung sinkt, je länger der Umstellungszeitpunkt zurückliegt und je mehr Erfahrungen in der Praxis gesammelt wurden.

4. Die EPSAS-Initiative ist gut bekannt, die EPSAS erhöhen die Vergleichbarkeit der EU-Staaten, steigern finanzielle Transparenz über Haftungsrisiken und Rechenschaftslegung gegenüber der Öffentlichkeit

Den Befragten ist die EPSAS-Initiative nicht nur gut bekannt (79 Prozent), sondern nach Einschätzungen der Experten werden auch die avisierten Ziele der EU-Kommission bestätigt. So glauben 84 Prozent der Befragten, dass sich die fiskalische Vergleichbarkeit der Mitgliedsstaaten durch einen EPSAS-basierten Jahresabschluss erhöht; fast drei Viertel (73 Prozent) bestätigen, dass die EPSAS-Einführung eine zunehmende Transparenz der Haftungsrisiken der EU-Mitgliedsstaaten untereinander ermöglichen wird. Zudem bejahen 74 Prozent die grundsätzliche Eignung der EPSAS, Rechenschaft über Staatshandeln und die finanzielle Situation gegenüber dem Bürger zu geben. Untersucht man die bestehenden Herausforderungen, geben die Studienteilnehmer an, dass sie Weiterentwicklungsbedarf in ihrem bestehenden Rechnungswesen im Bereich der Bewertung von Pensionslasten und Finanzinstrumenten und der Darstellung von Fiskalrisiken sehen.

5. Inhaltlich sollen die EPSAS an den bestehenden International Public Sector Accounting Standards orientiert sein, die als sinnvolle Basis angesehen werden

Auf die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) bezogen, ergeben sich positive Einschätzungen bei den Befragten: Die IPSAS werden als geeignet angesehen, das öffentliche Vermögen zu bewerten, und es wird bestätigt, dass sie eine sinnvolle Basis für die Standardentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa bilden. Es wird jedoch ein Weiterentwicklungsbedarf gesehen, insbesondere bei der Konzernrechnungslegung und -konsolidierung (Whole of Government Accounting) sowie bei Vereinfachungsregeln für kleine Einheiten.

6. 90 Prozent der Befragten rechnen damit, dass die EPSAS kommen werden, große regionale Unterschiede bestehen bei der Erwartung des Zeitpunkts

Auf die Frage, wann die Entscheidungsträger mit EPSAS rechnen, zeigt sich ein Gefälle: Gerade die östlichen und die südlichen EU-Länder erwarten die Einführung früher als der Westen. Fast alle Befragten rechnen aber mit einer EPSAS-Einführung. Mehr als zwei Drittel erwarten einen sehr hohen Umstellungsaufwand, wobei sich immerhin schon jeder zweite Antwortende aus organisatorischer bzw. struktureller Sicht für eine EPSAS-Einführung bereit sieht. Nach der Einschätzung der Modernisierungsnotwendigkeiten der IT gefragt, zeigt sich ebenso eine Teilung in verschiedene Niveaus der Reformbereitschaft. Über ein Drittel der Studienteilnehmer bewerten die eigene IT-Landschaft als bereit, auf die EPSAS umzustellen. Fast zwei Drittel geben aber an, dass die EPSAS in Bezug auf die informationstechnischen Systeme eine Herausforderung darstellen.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

7. Die Bereitschaft, auf die EPSAS umzustellen, fällt in den einzelnen Ländern sehr unterschiedlich aus und steht offenbar in einem Zusammenhang mit der öffentlichen Verschuldung

Bei der Berechnung eines aggregierten Umstellungsbereitschaftsmaßes „EPSAS Readiness" ergibt sich ein heterogenes Bild von Europa. Die Länder, die nach Experteneinschätzung die höchste EPSAS Readiness aufweisen, sind Griechenland, Zypern und Italien. Dabei handelt es sich offenbar um jene Gruppe von Staaten, die in jüngster Zeit besonders große fiskalische Probleme hatten. Mit Deutschland und Luxemburg bilden jene Länder den Abschluss, die eine gesunde fiskalische Situation aufweisen und vermutlich einer EPSAS-Reform deshalb skeptisch gegenüberstehen, weil ihnen die bestehenden Systeme ausreichend erscheinen. In der Trendauswertung zeigt sich, dass die Bereitschaft für EPSAS über alle Länder hinweg von der fiskalischen Situation in einem Land abhängig zu sein scheint und sich somit die Vermutung bestätigt, dass die öffentliche Verschuldung und der Stil des öffentlichen Rechnungswesens miteinander in Zusammenhang stehen.

8. Deutschlands offiziell skeptische Haltung zur EPSAS-Einführung erscheint als losgelöst von der eher pragmatischen Einstellung der meisten anderen Länder

Die offizielle Position Deutschlands, eine verpflichtende EPSAS-Umsetzung abzulehnen sowie für Wahlfreiheit des Rechnungssystems zu plädieren (Möglichkeit zur Beibehaltung der Kameralistik), ist als ein skeptisches Signal gegen ein harmonisiertes öffentliches Rechnungswesen in Europa zu sehen, das von dem Reformpfad der meisten Mitgliedsstaaten losgelöst zu sein scheint. Die Erwartung einer eher weit in der Zukunft liegenden Einführung der EPSAS als neuer Standard und die schlechte Platzierung im Readiness-Index spiegeln diese Haltung auch in den Befragungsergebnissen der vorliegenden Studie. Die Einschätzungen der Experten in den anderen europäischen Ländern erscheinen vor diesem Hintergrund deutlich pragmatischer. Umso mehr sollte sich Deutschland bei der EPSAS-Entwicklung stärker konstruktiv engagieren.

9. Eine Reform des öffentlichen Rechnungswesens ohne Einbeziehung des Haushaltswesens führt zu einer Fehlentwicklung

Die derzeitige EPSAS-Planung läuft darauf hinaus, dass Gebietskörperschaften zwar kaufmännisch Rechnung legen sollen, aber ihre meist kamerale Haushaltsplanung beibehalten. Unsere Studie zeigt einerseits, dass Accrual Accounting grundsätzlich geeignet ist, steuerungsrelevante Informationen (zum Beispiel über Wertverluste im Vermögen) bereitzustellen, die auch im politischen Raum nachgefragt werden, andererseits aber auch, dass ein integriertes Gesamtsystem des Accrual Budgeting auf Zentralebene in Europa kaum vorzufinden ist. So sollte auch in der EPSAS-Diskussion in den einzelnen Ländern bezüglich ihrer Autonomie im Haushaltsrecht eine Diskussion über eine konzeptionelle Verbindung zwischen Haushalts- und Rechnungswesen geführt werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Anspruch an ein öffentliches Rechnungswesen besteht, einen politischen bzw. fiskalischen Steuerungsnutzen zu entfalten.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

TEIL A

Hintergrund: Der Weg zu den European Public Sector Accounting Standards

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

A.1 Ausgangssituation

A.1.1 Anhaltende Staatsschuldenkrise als Reformtreiber

Die EPSAS-Initiative der Europäischen Union ist ein Resultat der sogenannten „SixPack"-Gesetzgebung. Konkret handelt es sich dabei um fünf EU-Verordnungen und eine Richtlinie, die der Rat der Europäischen Union in der Folge der europäischen Staatsschuldenkrise im November 2011 beschlossen hat und die bereits einen Monat später, am 13.12.2011, in Kraft getreten sind. Ihr Ziel ist es, die finanz- und wirtschaftspolitische Steuerung der EU zu stärken (EU 2015). Während sich die Verordnungen vor allem auf den Europäischen Stabilitäts- und Wachstumspakt beziehen, soll die Richtlinie die Qualität der nationalen haushaltspolitischen Rahmen sicherstellen. Dies erscheint insbesondere aufgrund der Tatsache notwendig, dass EU-Mitgliedsstaaten Garantien für die Staatsschulden anderer EU-Mitgliedsstaaten übernommen haben (vgl. Budäus et al. 2013: S. 289). Angesichts dieser weiterhin bestehenden enormen nationalen Schuldenlasten – besonders in den Südländern – und den damit in Zusammenhang stehenden finanziellen Verflechtungen der Mitgliedsstaaten untereinander (ESM, EFSM etc.) wird ein Bedarf an validen und vergleichbaren Daten erkennbar, um Grundlagen für politisches Entscheidungsverhalten in den nationalen Parlamenten, aber auch supranational auf Ebene der EU, des IMF und der Weltbank bereitzustellen.

Die „Richtlinie über die Anforderungen an die Haushalte der Länder der Mitgliedsstaaten" (2011/85/EU) stellt im Kern zwei Forderungen an die Mitglieder der Europäischen Union: Sie sollen zum einen ihre öffentliche Rechnungslegung so ausgestalten, dass sie für alle im Europäischen System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (ESVG) definierten Teilsektoren des Staats kohärente und verlässliche periodengerechte Daten liefert.[1] Zweitens soll die Rechnungslegung sowohl interner Kontrolle als auch externer Revision unterziehbar sein (vgl. Jones und Caruana 2015: S. 243). Mit diesen Forderungen wie auch mit der gesamten Richtlinie will die Europäische Kommission sicherstellen, dass die von den Mitgliedsstaaten gemeldeten Finanz- und Statistikdaten künftig ein Mindestmaß an Qualität erfüllen. In der Vergangenheit war das offenbar nicht immer der Fall: Obwohl die Kommission bei der Überwachung der nationalen Haushalte und bei Defizitverfahren auf verlässliche Daten angewiesen ist, haben offenbar nicht alle gemeldeten Daten den gewünschten Qualitätsanforderungen entsprochen. Die Kommission verweist sogar auf Fälle von „unangemessener Finanzberichterstattung" einiger Mitgliedsstaaten (vgl. Europäische Kommission 2013a: S. 5).

Seit einigen Jahren sind auf internationaler Ebene unabhängig von der geschilderten europäischen Entwicklung Standardisierungstendenzen im öffentlichen Rechnungswesen zu erkennen, deren Ergebnis unter anderem die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) sind. Die IPSAS sind internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Standardsetzer ist das privatrechtlich organisierte IPSAS-Board. Es liegen aktuell 38 Standards vor. Es wurde damit begonnen, ein eigenständiges, auf die öffentlichen Zwecke ausgerichtetes Framework für die IPSAS zu erarbeiten, das 2014 vorgelegt wurde. Von daher dürften die IPSAS als Referenzmodell für eine Standardisierung des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf internationaler Ebene weiter an Bedeutung gewinnen. An ihnen orientieren sich nicht nur internationale Organisationen (zum Beispiel OECD, NATO, UNO, EU-Kommission), sondern mittlerweile mehr als 80 Länder weltweit bei der Reform ihres staatlichen Rechnungswesens.

Um die Qualität der nationalen haushaltspolitischen Rahmen sicherzustellen, wurde die europäische Statistikbehörde Eurostat damit beauftragt, zu untersuchen, ob die Mitgliedsstaaten künftig ein einheitliches Rechnungswesen anwenden können und ob die internationalen Rechnungslegungsstandards IPSAS dafür geeignet sind. Um dieser Frage nachzugehen, hat Eurostat im Jahr 2012 eine Konsultation initiiert, an der jeder auf die Frage Antwort geben konnte, wie sehr die zu dem Zeitpunkt bestehende Ausarbeitung der IPSAS, die aus den Internationalen Rechnungswesensstandards der Privatwirtschaft (IFRS) abgeleitet sind, geeignet ist, die Basis für ein harmonisiertes öffentliches Rechnungswesen zu bilden (vgl. Budäus et al. 2013: S. 292). Das Ergebnis war (mehrheitlich und vor allem geprägt durch Antworten von Rechnungshöfen), dass die IPSAS nicht uneingeschränkt als Basis genutzt werden können, da sie vor allen Dingen a) noch in der Entwicklung sind, b) der Governance-Prozess der Entstehung der IPSAS nicht staatlich determiniert ist und c) zu viele Wahlrechte in Fragen der Bewertung von Schulden und Vermögen aufweisen. Allerdings sollen sie den wesentlichen Bezugsrahmen für die Entwicklung eigener europäischer Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor bilden, der sogenannten EPSAS (vgl. Budäus et al. 2013: S. 292).

1 Das Europäische System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung ist ein einheitliches Statistiksystem, das der vergleichbaren Beschreibung der Volkswirtschaften in der Europäischen Union dient.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 1: Bisherige EPSAS-Reformschritte und voraussichtliche zukünftige Entwicklung

A.1.2 Begründungen und Ziele von EPSAS

Die öffentliche Rechnungslegung in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten ist durch ein hohes Maß an Heterogenität geprägt. Nicht nur unter den einzelnen Ländern herrschen jeweils eigene nationale Kodifizierungen, auch auf der subnationalen Ebene innerhalb der einzelnen Staaten werden grundlegend verschiedene Verfahren der Rechnungslegung angewendet. Bisweilen werden einzelne Standards sogar von Gebietskörperschaft zu Gebietskörperschaft unterschiedlich interpretiert (vgl. Jones und Caruana 2015: S. 243). Obwohl es seit einigen Jahren zwar klar erkennbare europaweite Reformtendenzen hin zum Rechensystem des Accrual Accounting gibt, ist das Maß an verschiedenen Praktiken der öffentlichen Rechnungslegung in Bezug auf Ansatz, Ausweis und Bewertung nach wie vor sehr hoch.

Diese Heterogenität wird vor allem dann bedeutsam, wenn die nationalen statistischen Ämter oder das europäische Statistikamt Eurostat aus kameralistisch und doppisch geführten Rechnungslegungssystemen stammende finanzstatistische Daten gemäß dem ESVG-Standard aggregieren und darauf aufbauend Beurteilungen über die budgetäre Lage oder die gesamtwirtschaftlichen Beiträge des Staatssektors treffen sollen. Die EPSAS-Entwicklung wird somit von der EU-Kommission mit einem Problem der Primärdatenerhebung begründet, sodass grundsätzliche Defizite bei der bisherigen Ausgestaltung des Rechnungswesens und damit der fiskalischen Rechenschaftslegung eines Mitgliedsstaats angenommen werden. Aktuell gelten die Primärdaten des öffentlichen Rechnungswesens für die Finanzberichterstattung als schwer vergleichbar, vielfach unvollständig und nicht konsistent (vgl. Wüstemann et al. 2016: S. 20). Das macht die Vergleichbarkeit öffentlicher Haushalte in Bezug auf Verschuldung und der den Haushalten innewohnenden Risiken nahezu unmöglich (vgl. Budäus et al. 2013: S. 289). Vor allem angesichts der Garantien, die einzelne EU-Länder für die Staatsschulden anderer EU-Länder übernommen haben, erscheinen belastbare Finanzdaten als unerlässlich.

Im Sinne einer einheitlichen, vollständigen und verlässlichen Finanzberichterstattung der Mitgliedsländer befürwortet Eurostat die Einführung eines harmonisierten, an der Periodenrechnung orientierten Rechnungssystems für die staatliche Ebene der Mitgliedsstaaten (vgl. Europäische Kommission 2013a: S. 3). Das Ziel, das die Europäische Union mit der EPSAS-Reform verbindet, ist eine höhere Anschlussfähigkeit der heterogenen öffentlichen Rechnungslegung an das Europäische System der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung (vgl. Jones und Caruana 2015: S. 240). Durch die Harmonisierung der Rechnungslegung neben dem Haushaltswesen in allen Mitgliedsländern sollen die gemeldeten finanzstatistischen Primärdaten letztlich verlässlicher und die Haushaltskontrolle der Mitgliedsstaaten vereinfacht werden. Neben der Verbesserung der europäischen Finanzstatistik zielt die EPSAS-Reform mittlerweile zudem auch darauf ab, den Mangel an Transparenz und Vergleichbarkeit zu beheben (vgl. Wüstemann et al. 2016: S. 49). Für die nationale Ebene erhofft man sich eine Verbesserung der Wirksamkeit, Effizienz und Rechenschaftspflicht sowie einen besseren Zugang zu den Finanzmärkten (vgl. Makaronidis 2015 a, b). Insgesamt dient die Reforminitiative der

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Quelle: eigene Darstellung, 2018 (in Anlehnung an Makaronidis 2016: S. 17)

Europäischen Union dem Ziel, sich gegen künftige Wirtschafts-, Finanz- und Staatsschuldenkrisen zu wappnen. Indem nationale budgetäre Risiken besser identifizierbar werden, soll eine Situation, wie sie die EU im Jahr 2010 und in den Jahren danach an den Rand des Zusammenbruchs geführt hat, in Zukunft vermieden werden.

A.1.3 Reformentwicklung und Zeitplan der EPSAS-Entstehung

Im Oktober 2013 traf sich erstmals eine Experten-Taskforce aus Vertretern der einzelnen Mitgliedsländer zu einem Meinungsaustausch über mögliche künftige Verwaltungsregelungen und -prinzipien. Von November 2013 bis Februar 2014 fand eine zweite öffentliche Konsultation zu möglichen EPSAS-Verwaltungsstrukturen („EPSAS Governance") statt. Im März 2015 kündigte Eurostat an, die Taskforce zur Verwaltungsstruktur der EPSAS in eine Arbeitsgruppe (Working Group) zu überführen. Die Arbeitsgruppe traf sich erstmals im September 2015 und gründete „Arbeitszellen" (Working Cells). Seitdem werden technische Diskussionen sowohl in der Arbeitsgruppe als auch in den Arbeitszellen geführt. Die Arbeitszellen bestehen aus jeweils fünf Experten aus den EU-Mitgliedsstaaten sowie Vertretern von Eurostat, des IPSAS-Boards und der europäischen Berufsvertretung der Wirtschaftsprüfer „Accountancy Europe". Sie beschäftigen sich mit den Themen „Ersteinführung der doppischen Rechnungslegung", „Grundsätze der Rechnungslegung" und „Grundsätze der EPSAS-Governance". In der Working Group, die sich mittlerweile als Koordinierungsgremium für den Reformprozess und Koordination der Arbeitszellen etabliert hat, wird Deutschland vom Bundesministerium der Finanzen und dem Freistaat Bayern als Vertreter des Bundesrats vertreten. Die Freie und Hansestadt Hamburg ist im Auftrag des Bundesrats in der Arbeitsgruppe als Beobachter vertreten.

Die Erarbeitung von EPSAS-Standards sowie die Konzeptionierung von EPSAS-Verwaltungsstrukturen im derzeit bestehenden Projektrahmen von Arbeitsgruppen und Arbeitszellen bilden die Voraussetzung für die Vorlage eines Legislativvorschlags durch die Europäische Kommission, an den sich ein Unionsgesetzgebungsverfahren anschließen könnte. Während diese institutionalisierte Entwicklungsarbeit in Brüssel stattfindet, sollen die Mitgliedsstaaten bis zum Jahr 2020 dazu motiviert werden, freiwillig ihre Rechnungslegung periodengerecht auszugestalten, insbesondere durch die Einführung der IPSAS, wie beispielsweise zu Beginn des Jahres 2017 in Malta, Zypern und Portugal geschehen. Im Jahr 2017 hat die Europäische Kommission einen weiteren „Call for Proposals" durchgeführt, über den Reformprojekte in Mitgliedsländern finanziell unterstützt werden (vgl. Europäische Kommission 2017).

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

A.2 Internationale Reformprozesse hin zu „Accrual Accounting“

A.2.1 Der Modernisierungspfad der Mitgliedsländer der Europäischen Union

Seit den 1990er-Jahren hat die Reformbewegung des New Public Management, also einer betriebswirtschaftlichen Orientierung und Modernisierung von Staat und Verwaltung, auch zu einer Reform des öffentlichen Finanzmanagements mit Anlehnung an kaufmännische Standards (Accrual Accounting) geführt (vgl. Saint Martin 2000, Hood 1996, Osborne und Gaebler 1992). Im Zentrum steht der Wandel der öffentlichen Rechnungslegung von der rein geldstromabbildenden Kameralistik (Cash Accounting) hin zur doppelten (doppischen) Buchführung (vgl. beispielsweise Hirsch et al. 2015: S. 3, Lampe et al. 2015: S. 4349, Paulsson 2006: S. 4). Seit Ende der 2010er-Jahre hat die Mehrheit der OECD-Länder umgestellt, wobei sich hier nur etwa ein Drittel an den bestehenden IPSAS-Standards orientiert (vgl. OECD 2017: S. 9, Pina et al. 2009: S. 767) (vgl. Tabelle 1).

Innerhalb der Europäischen Union wendet zum heutigen Zeitpunkt ebenfalls eine Mehrheit der Mitgliedsstaaten die doppische (bzw. modifizierte doppische) Buchführung sowohl auf nationalstaatlicher Zentralebene als auch auf föderaler und lokaler Ebene an. Auf zentralstaatlicher Ebene wurde das kamerale System weitgehend von reiner Doppik oder von einem Mischsystem abgelöst (vgl. Budäus et al. 2013: S. 289). Letzteres kommt etwa in Italien, Portugal, Slowenien und Ungarn zur Anwendung. Vor allem die jüngeren EU-Mitglieder folgen in der Tendenz eher der periodengerechten Rechnungslegung (vgl. KGSt 2016: S. 7). Deutschland ist auf der Bundesebene nach wie vor im Haushalt wie auch im Rechnungswesen kameralistisch geprägt und gehört zu den wenigen Mitgliedsstaaten, die auf zentralstaatlicher Ebene bislang noch kein doppisches Rechnungslegungssystem eingeführt haben und nach wie vor im System des Cash Accounting buchen (vgl. Lampe et al. 2015: S. 4350). In Anbetracht einer künftigen EPSAS-Reform überlegt derzeit beispielsweise Irland, die Rechnungslegung ebenfalls zu modernisieren (vgl. OECD 2017: S. 28).

Weitet man den Blick in Richtung Haushaltsplanung, so verfolgen auch Länder wie beispielsweise Großbritannien und Österreich auf Zentralstaatsebene eine Reform der Haushaltsplanung, die kaufmännisch orientiert ist. Sie weist neben der Darstellung von Zielen, avisierten Ergebnissen und Wirkungen auch Erträge und Aufwendungen des Handelns von Staat und Verwaltungen im Haushalt aus (Accrual Budgeting). Dass die Modernisierung der Haushaltsplanung erst im Anschluss an die Reform der Rechnungslegung vollzogen wird, ist ein Vorgehen, das in der weltweiten Reform der Ressourcensteuerung häufig vorzufinden ist (vgl. dazu schon Paulsson 2006: S. 58).

Mit rund 119.000 Kommunen in der Europäischen Union ist die Lokalebene am stärksten von den grundlegenden Modernisierungstendenzen hin zu einem Accrual Accounting betroffen (vgl. KGSt 2016: S. 9). Hier hat sich die doppische Rechnungslegung weitgehend durchgesetzt (vgl. Pina et al. 2009: S. 794, Ernst & Young 2012: S. 20). Lediglich in Deutschland, Portugal, Italien, Slowenien, Ungarn und Dänemark kommen noch beide Methoden bzw. ein Mischsystem vor. Im restlichen Europa buchen die Kommunen ausschließlich periodengerecht in einem kaufmännischen System.

Obwohl sich hier auf den ersten Blick ein relativ homogenes Bild bezüglich des Systems der Rechnungslegung (Cash vs. Accrual Accounting) ergibt, sind die Umsetzungen und Reformkonzepte hoch variantenreich bezüglich Ausweis, Ansatz und Bewertung von Schulden und Vermögen und unterscheiden sich teils sogar innerhalb der einzelnen Staaten (wie in Deutschland schon zwischen den Bundesländern). So ist das kommunale Rechnungswesen beispielsweise in Großbritannien und den skandinavischen Ländern relativ nahe an den IPSAS, während die Kommunen in anderen Ländern wie Deutschland sich sehr stark an den jeweiligen nationalen privatwirtschaftlichen Standards orientiert haben (zum Beispiel am deutschen Handelsgesetzbuch, HGB). Neben der systematischen und inhaltlichen Heterogenität (insbesondere in Bewertungsfragen) werden gleiche Konzepte vielfach unterschiedlich benannt (terminologische Heterogenität) (vgl. Mühlenkamp und Glöckner: 2010).

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Tabelle 1: Umsetzungsstand des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Zentralebene in Europa

	Rechnungswesen		Haushalt	Reformstatus Haushalts- und Rechnungswesen (OECD 2017)			
	Stil	IPSAS-orientiert	Stil	abgeschlossen	in Umsetzung	geplant	nicht geplant
Belgien	Accrual Accounting		Cash Accounting		ja		
Bulgarien	Accrual Accounting		Cash Accounting	ja			
Dänemark	Accrual Accounting	ja	Accrual Accounting	ja			
Deutschland	Cash Accounting		Cash Accounting				ja
Estland	Accrual Accounting	ja	Mischsystem	ja			
Finnland	Accrual Accounting	ja	Mischsystem	ja			
Frankreich	Accrual Accounting		Cash Accounting	ja			
Griechenland	Mischsystem		Cash Accounting			ja	
Irland	Cash Accounting		Cash Accounting			ja	
Italien	Cash Accounting		Cash Accounting		ja		
Kroatien	Accrual Accounting		Cash Accounting	ja			
Lettland	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting		ja		
Litauen	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting		ja		
Luxemburg	Cash Accounting		Cash Accounting			ja	
Malta	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting		ja		
Niederlande	Cash Accounting		Cash Accounting				ja
Österreich	Accrual Accounting	ja	Accrual Accounting	ja			
Polen	Accrual Accounting		Cash Accounting	ja			
Portugal	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting		ja		
Rumänien	Accrual Accounting		Cash Accounting		ja		
Schweden	Accrual Accounting	ja	Mischsystem	ja			
Slowakei	Accrual Accounting		Cash Accounting	ja			
Slowenien	Mischsystem		Cash Accounting			ja	
Spanien	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting	ja			
Tschechien	Accrual Accounting		Cash Accounting		ja		
Ungarn	Accrual Accounting		Cash Accounting	ja			
Vereinigtes Königreich (UK)	Accrual Accounting	ja	Accrual Accounting	ja			
Zypern	Accrual Accounting	ja	Cash Accounting		ja		

Accrual Accounting | Cash Accounting | Mischsystem | ja | nein bzw. n. a.

Quelle: eigene Darstellung in Erweiterung von OECD, Stand: Mitte 2017

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Tabelle 2: Öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen auf der kommunalen und staatlichen Ebene in Deutschland

Bundesland in Deutschland	Reformmodell für die Kommunen mit Umstellungsfrist	Umstellung Doppik Kommunen	Reformmodell für die Landesverwaltung mit Umstellungsfrist
Baden-Württemberg	Doppik ab 1.1.2020: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	197 von 1.136 Kommunen	Kameralistik
Bayern	Doppikoption ab 1.1.2007: Neues Kommunales Finanzwesen (NKFW)	95 von 2.127 Kommunen	Kameralistik
Berlin	Kameralistik	0 von 1 Kommune	Kameralistik
Brandenburg	Doppik ab 1.1.2011: Kommunale Doppik	alle Kommunen (432)	Kameralistik
Bremen	Doppik ab 1.1.2010: Integriertes öffentliches Rechnungswesen (IÖR)	alle (Hansestadt Bremen und Bremerhaven)	Integriertes öffentliches Rechnungswesen (seit 2010)
Hamburg	Doppik ab 1.1.2006/2013: Strategische Neuausrichtung Haushaltswesen (SNH)	alle (Hansestadt Hamburg)	Projekt „Doppik“ (seit 2006)
Hessen	Doppik ab 1.1.2015: Neues Kommunales Rechnungs- und Steuerungssystem (NKRS)	alle Kommunen (447)	Neue Verwaltungssteuerung (NVS) (seit 2009)
Mecklenburg-Vorpommern	Doppik ab 1.1.2012: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	alle Kommunen (763)	Kameralistik
Niedersachsen	Doppik ab 1.1.2012: Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)	alle Kommunen (1.031)	Kameralistik
Nordrhein-Westfalen	Doppik ab 1.1.2009: Neues Kommunales Finanzmanagement (NKF)	alle Kommunen (427)	Neues Rechnungswesen (EPOS.NRW) (Eröffnungsbilanz: 2018)
Rheinland-Pfalz	Doppik ab 1.1.2009: Kommunale Doppik	alle Kommunen (2.239)	Kameralistik
Saarland	Doppik ab 1.1.2010: Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)	alle Kommunen (58)	Kameralistik
Sachsen	Doppik ab 1.1.2013: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	alle Kommunen (441)	Kameralistik
Sachsen-Anhalt	Doppik ab 1.1.2013: Neues Kommunales Haushalts- und Rechnungswesen (NKHR)	alle Kommunen (233)	Kameralistik
Schleswig-Holstein	Doppikoption ab 1.1.2007: Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR)	502 von 1.121 Kommunen	Kameralistik
Thüringen	Doppikoption ab 1.1.2007: Neues Kommunales Finanzwesen (NKFW)	42 von 866 Kommunen	Kameralistik
Gesamt (2017):		**6.910 von 11.325 Kommunen**	

Quelle: eigene Darstellung, 2018 (auf Basis der Auskunft statistischer Landesämter und Innenministerien. Berichtsjahre: 2015–2016)

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

A.2.2 Die Umstellung auf Doppik in Deutschland

Seit dem Jahr 2003 haben sich die Innenminister der deutschen Bundesländer darauf geeinigt, für die Kommunen den Weg zur Doppik zu öffnen (vgl. Innenministerkonferenz 2003, Budäus et al. 2013: S. 290). Bundesweit ist die Umstellung auf die kommunale Doppik damit weit fortgeschritten. Tabelle 2 gibt einen Überblick über die Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens auf der kommunalen Ebene in Deutschland. Im Jahr 2017 buchen knapp 7.000 Städte und Landkreise doppisch, das entspricht circa 60 Prozent der kommunalen Einheiten. Nach der Erstellung eines kaufmännischen Jahresabschlusses für die Kernverwaltung wird gegenwärtig in vielen Bundesländern in einem zweiten Reformschritt an der Erstellung von kommunalen Konzernabschlüssen (Gesamtabschlüssen) gearbeitet.

Da die Gesetzgebungskompetenz für die kommunale Doppik jedoch in den einzelnen Ländern liegt, haben 13 Landesgesetzgeber je eigene Vorschriften für das kommunale Rechnungswesen vorgelegt (vgl. Tabelle 2). So unterscheiden sich beispielsweise Wertansätze für Vermögensgegenstände in den Bilanzen von Bundesland zu Bundesland, was sich auf künftige Abschreibungen auswirkt. Hinzu kommt, dass Bayern, Thüringen und Schleswig-Holstein ihre Kommunen im Rahmen von Optionsmodellen nicht darauf verpflichtet haben, die Doppik einzuführen, und somit ein Wahlrecht für die Kameralistik beibehalten (vgl. KGSt 2015: S. 9).

Durch die Verabschiedung des Gesetzes zur Modernisierung des Haushaltsgrundsätzegesetzes (HGrGMoG) im Juli 2009 haben auch der Bund und die Länder die Möglichkeit, ihr Rechnungswesen kameral oder nach den Grundsätzen der staatlichen Doppik auszurichten. Der staatlichen Doppik liegen die Vorschriften des Handelsgesetzbuchs und die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung zugrunde. Die Standards der staatlichen doppelten Buchführung weichen jedoch von den diversen Regelungen auf kommunaler Ebene teils erheblich ab (vgl. Adam 2013: S. 20–21; zu den Unterschieden der IPSAS zu den kommunalen Regelungen siehe Adam (2014)). Da auf der Landesebene lediglich Hamburg, Bremen, Hessen und Nordrhein-Westfalen auf die Doppik umgestellt haben, wenden nach wie vor sowohl die Mehrheit der Bundesländer als auch der Bund die Kameralistik an.

A.2.3 Die deutsche Haltung zur Entwicklung der EPSAS

Aufgrund des zu erwartenden Anpassungsbedarfs durch die künftige Einführung der EPSAS haben sich Bundesrat und Bundestag bereits früh mit dem Thema beschäftigt. Sowohl die Länder als auch der Bund stehen dem Projekt eher kritisch gegenüber. Obwohl der Deutsche Bundestag das Anliegen der Europäischen Kommission grundsätzlich teilt und für eine langfristige Verbesserung der Qualität finanzstatistischer Daten der Mitgliedsstaaten ist, wird es angesichts bisheriger Weichenstellungen für die EPSAS als wenig realistisch eingeschätzt, dass künftig qualitativ hochwertige und vergleichbare Daten zur Prävention von Finanz- und Wirtschaftskrisen erhoben werden (vgl. Deutscher Bundestag 2015b). In Anbetracht der unterschiedlichen Verwaltungsstrukturen in den Mitgliedsstaaten sei dies „kaum umsetzbar". Immerhin habe schon die Erfahrung in deutschen Ländern und Kommunen gezeigt, dass einheitliche Kriterien trotz Reformen des Rechnungswesens nicht sicherzustellen seien.

Sowohl Bundestag als auch Bundesrat haben in ihren vergangenen Entscheidungen stets großen Wert darauf gelegt, dass eine mögliche Einführung der EPSAS die Budgethoheit des Bundes und der Länder nicht einschränkt (vgl. Deutscher Bundestag 2013, 2015b, Deutscher Bundesrat 2014, 2017). Die Standards sollten weder die Aufstellung noch den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne der Gebietskörperschaften berühren (vgl. Deutscher Bundestag 2013). Auch dürften Kontrollmöglichkeiten der Parlamente keinesfalls geschwächt werden. Eine weitere Sorge, die sowohl den Bund als auch die Länder im Zusammenhang mit den EPSAS umtreibt, sind die zu erwartenden Kosten. In den Beschlüssen wird bezweifelt, dass der Nutzen der EPSAS in einem „verantwortbaren Verhältnis" zum Aufwand stehe. Beide Parlamente haben darum betont, dass eine fundierte Kosten-Nutzen-Analyse unumgänglich sei und in diesem Zusammenhang eine ergebnisoffene Diskussion hinsichtlich möglicher (günstigerer) Alternativen zu den EPSAS gefordert (vgl. Bundesrechnungshof 2014: S. 1).

Eine von Eurostat in Auftrag gegebene Studie schätzt die Gesamtkosten für Deutschland in einem Korridor (je nach angenommener IT-Ausstattung) zwischen vier und 29 Euro pro Einwohner, das heißt insgesamt zwischen 0,3 und 2,3 Milliarden Euro (vgl. PwC 2014).

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Um nicht von den Reformbemühungen auf europäischer Ebene überrascht zu werden, haben sowohl Bundestag als auch Bundesrat die Bundesregierung dazu aufgefordert, eine aktive Rolle Deutschlands bei der Gestaltung der EPSAS sicherzustellen (vgl. Wüstemann et al. 2016: S. 21, Deutscher Bundesrat 2014). Die Belange und Erfahrungen der Länder und Kommunen seien miteinzubeziehen; der Bundesrechnungshof sei zu beteiligen. Darüber hinaus ist es das formulierte Ziel, trotz einer etwaigen Einführung der EPSAS die in Deutschland bestehende Entscheidungsfreiheit im Hinblick auf Haushaltsplanung, Haushaltsführung und Rechnungslegung zu erhalten (vgl. Deutscher Bundestag 2015a, Deutscher Bundesrat 2017). Auch künftig wollen die deutschen Gebietskörperschaften also eine Koexistenz von kameraler und doppischer Rechnungslegung sicherstellen und damit frei wählen dürfen, nach welchem System sie buchen.

Vor allem der Bundesrat steht der Idee der Europäischen Kommission kritisch gegenüber, die EPSAS auf Grundlage der IPSAS zu entwickeln (vgl. Deutscher Bundesrat 2014). Die deutsche Beteiligung an der konkreten Ausgestaltung der neuen Rechnungslegungsstandards soll darum auch sicherstellen, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Beachtung finden (vgl. Deutscher Bundestag 2013). Grundsätze der Objektivierung, Rechenschaft, Ordnungsmäßigkeit und Kontrolle, die hierzulande relevant sind, sollen demnach berücksichtigt werden. Um die Ergebnisse der Rechnungslegung international vergleichbar zu machen, seien Wahlrechte und Ermessensspielräume weitgehend auszuschließen. Außerdem sollen jene Stellen mit der Entwicklung betraut werden, die auch auf der nationalen Ebene für die Setzung von Rechnungslegungsnormen für die öffentlichen Haushalte verantwortlich sind. Dies solle die demokratische Legitimation der EPSAS sichern.

Um die deutsche Position auf EU-Ebene einzubringen, hat sich eine Staatssekretärsrunde unter Kommunalbeteiligung formiert, die unter anderem bereits ein Bund-Länder-Grundsatzpapier verabschiedet hat (vgl. Deutscher Bundesrat 2017: S. 2, Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS 2017). Dieses Grundsatzpapier stellt die Leitlinien für die Arbeit der deutschen Vertreter in den relevanten EU-Gremien dar und entspricht weitgehend den Positionen des Bundesrats, des Bundestags und der Rechnungshöfe. Auf dieser Grundlage argumentieren die deutschen Vertreter in der EPSAS-Arbeitsgruppe auf europäischer Ebene derzeit unter anderem für eine Ablehnung einer verpflichtenden Einführung von EPSAS, für einen Erhalt der Wahlfreiheit zwischen den Rechnungslegungssystemen (Kameralistik und Accrual Accounting), für eine Berücksichtigung fundamentaler Prinzipien der deutschen Rechnungslegung und für eine Begrenzung der Einflussnahme Dritter auf den Regelungsinhalt.

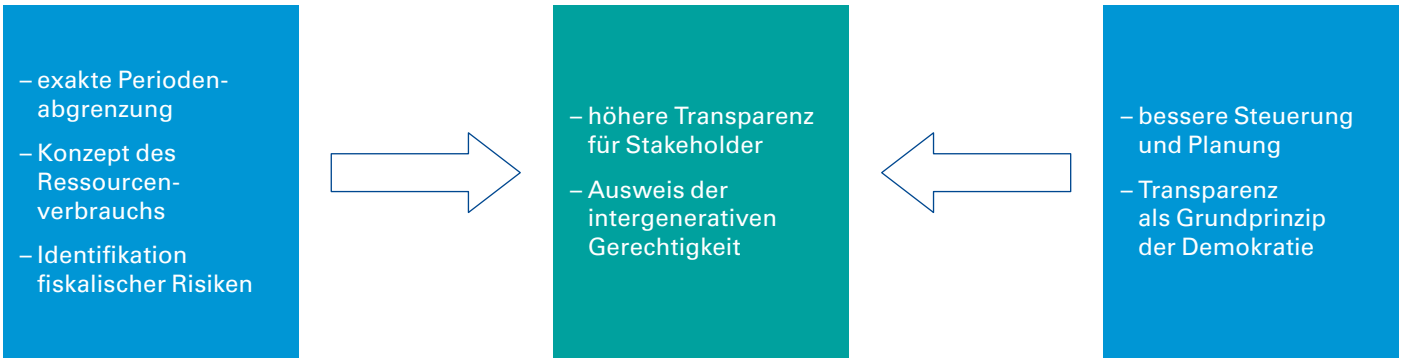
Auch der Bundesrechnungshof sieht in einer möglichen EPSAS-Einführung und -Umsetzung ein Großprojekt mit erheblichen finanziellen Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern, Kommunen und Sozialversicherungen (vgl. Bundesrechnungshof 2014: S. 11–13). Zudem kommt er in seiner Bewertung zu dem Schluss, dass die von Deutschland an Eurostat gemeldeten Daten den Anforderungen des Europäischen Systems der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung bereits heute weitgehend gerecht würden. Eine zwingende Notwendigkeit zur Einführung der EPSAS sieht der Rechnungshof daher nicht. Nichtsdestoweniger erkennt er den potenziellen Nutzen an. Zum einen gebe es ein deutsches Interesse daran, dass alle Mitgliedsstaaten ihre Finanzlage realistisch und verlässlich offenlegen. Immerhin sei Deutschland EU-Beitragszahler und wesentlich an europäischen Finanzinstitutionen wie dem Europäischen Stabilitätsmechanismus (ESM) beteiligt. Zum anderen würde die Einführung der Periodenrechnung ein vollständiges und realistisches Bild der Lage aller öffentlichen Haushalte in Deutschland ermöglichen und der Bearbeitungsaufwand zur Aggregation finanzstatistischer Daten würde zurückgehen.

Unter den kommunalen Spitzenverbänden als Vertreter der Kommunalebene ist die Haltung gegenüber den EPSAS teilweise reserviert. So sieht der Deutsche Städte- und Gemeindebund in einer verpflichtenden Reform der Rechnungslegungsstandards einen Eingriff in das kommunale Selbstverwaltungsrecht (vgl. Deutscher Städte- und Gemeindebund 2014: S. 1). Etwas offener steht der Deutsche Städtetag dem Thema gegenüber. Er bewertet die Ausrichtung der EPSAS, also die Einführung eines periodengerechten Rechnungswesens, als unstrittig positiv und sieht darin die Chance, die zersplitterte Landschaft länderindividueller Doppikregelungen zu vereinheitlichen (vgl. Deutscher Städtetag 2016: S. 14). Aus Sicht des Städtetags sind bei der Entwicklung der EPSAS die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu berücksichtigen. Skepsis herrscht allerdings auch hier, ob bei der Einführung der EPSAS der Nutzen die Kosten übersteigt.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

A.3 Nutzen des Accrual Accounting

Abbildung 2: Nutzen des neuen öffentlichen Rechnungswesens



Quelle: eigene Darstellung, 2018

A.3.1 Das Konzept des Ressourcenverbrauchs

Die weltweite Modernisierungsbewegung zielt vor allem darauf ab, die Intransparenz und Dysfunktionalitäten der kameralen Rechnungslegung, die lediglich Ein- und Auszahlungen in die (Staats-)Kasse abbildet, zu beseitigen (Einzahlungen, beispielsweise aus dem Steueraufkommen, und Auszahlungen, beispielsweise aus dem Kauf von Gütern). Eine auf Konten strukturierte Typologie, die verdeutlicht, welches Vermögen mit den Auszahlungsvorgängen verbunden aufgebaut wurde (beispielsweise Straßenbau oder Kauf von Rüstungsgütern), sowie eine Information, was dieses Vermögen nach einigen Jahren noch wert ist, ist dem kameralen System nicht zu entnehmen. So würde sich beispielsweise die Baufälligkeit und Abnutzung von Gebäuden, Straßen und Brücken in einem modernen Haushalts- und Rechnungswesen widerspiegeln. In der Kameralistik werden hingegen nur die ursprünglichen Investitionsauszahlungen verbucht. Gleiches gilt für Ansatz, Ausweis und Bewertung der Verschuldung, wie zukünftige Pensionszahlungen an Beamte. Denn diese Pensionszahlung stellt eine Verpflichtung der öffentlichen Einheit gegenüber ihren Mitarbeitern in der Zukunft dar und wird in der Gegenwart bereits (als in der Höhe und Fälligkeit ungewisse Verbindlichkeiten) als Rückstellung und damit als Verbindlichkeit verbucht.

A.3.2 Periodenabgrenzung

Periodengerechtigkeit bedeutet, dass Ereignisse in der Periode verbucht werden, in der sie tatsächlich stattfinden. Beispielsweise bedeutet dies für ein Rüstungsgut, das bereits vor Jahren schon erworben wurde, dass dieses auch in den folgenden Jahren weiter im System des Rechnungswesens erfasst wird; zum Beispiel wird sein Wertverlust (durch Nutzung und Verschleiß) durch Abschreibungen korrigiert und in seinem Vermögenswert vermindert. Damit wird in einem kaufmännischen System des Rechnungswesens deutlich, welcher Ressourcenverbrauch (beispielsweise Aufwand durch Abschreibung) tatsächlich in einer Periode (zum Beispiel Haushaltsjahr) stattgefunden hat (vgl. Hoffsümmer et al. 2016, Bals 2008: S. 173). Eine Übersicht aller Erträge und Aufwendungen (beispielsweise durch Abschreibungen oder Zuführungen zu Rückstellungen) findet ausgewiesen für eine Periode in der Ergebnisrechnung (auch Gewinn-und-Verlust-Rechnung genannt) statt.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

A.3.3 Intergenerative Gerechtigkeit

Im Vergleich zur Kameralistik bildet ein doppischer Jahresabschluss mit Vermögensrechnung (Bilanz) und Ergebnisrechnung eine andere Informationsgrundlage für politische Entscheidungen bzw. dient gleichzeitig als Instrument einer umfassenderen Rechenschaftslegung gegenüber Gläubigern und Steuerzahlern. Eine ausgeglichene doppische Ergebnisrechnung und damit der periodengerechte Haushaltsausgleich verkörpert das fiskalische Nachhaltigkeitsprinzip der intergenerativen Gerechtigkeit (vgl. Burth und Hilgers 2014: S. 542, Gnädinger und Grieger 2008: S. 60). Intergenerative Gerechtigkeit ist also dann gewahrt, wenn der in jeder Periode angefallene Ressourcenverbrauch durch ein entsprechendes Ressourcenaufkommen in derselben Periode gedeckt wird, das heißt, die Erträge die Aufwendungen decken (vgl. Budäus 2009: S. 16). Das doppische System macht außerdem klar, ob verausgabte Mittel selbst erwirtschaftet oder durch Verkäufe oder neue Kredite finanziert worden sind.
Da die Kameralistik Ressourcenverbrauch innerhalb einer Periode nicht abbildet und nur die Deckung der Auszahlungen durch die Einzahlungen feststellen kann, ist mit ihr eine am Grundsatz der Generationengerechtigkeit ausgerichtete nachhaltige Finanzpolitik faktisch unmöglich. Wenn jedoch in jeder Periode nicht mehr Ressourcen verbraucht werden, als Ressourcen zur Verfügung stehen, wird aus dem Prinzip „Periodengerechtigkeit" eine Generationengerechtigkeit. Damit verdeutlicht das neue öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen das Grundprinzip des Schutzes zukünftiger Generationen vor einer Ausbeutung durch die gegenwärtige Generation, insbesondere durch Substanzverzehr und ausufernde Staatsverschuldung.

A.3.4 Erweiterung der Perspektive bei der Identifikation von fiskalischen Risiken

Der zahlungsorientierte Charakter führt dazu, dass unter Verschuldung in der Kameralistik lediglich Kapitalmarktschulden (explizite Schulden) dargestellt werden und als Einzahlung aus Kredit- bzw. Darlehensgeschäften verbucht werden. Sogenannte implizite Schulden (etwa künftige Zahlungsverpflichtungen aus Pensionszusagen, unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen oder Bürgschaften gegenüber Dritten) können im kameralen System naturgemäß nicht dargestellt werden. Ein kaufmännischer Jahresabschluss (bzw. die Bilanz) erfasst auch diese impliziten Schulden und erlaubt dem Leser eine Beurteilung, ob das politisch-administrative System auch langfristig dazu in der Lage ist, seinen Verpflichtungen nachzukommen (vgl. Lampe et al. 2015: S. 4350, IFAC 2000: S. 11), bzw. ob es dem (breiteren) Bild der Staatsschulden (Passivseite der Bilanz) auch ein Bild des Staatsvermögens (Aktivseite) gegenüberstellt.

Hinzu kommt, dass Gebietskörperschaften häufig durch eine sehr heterogene dezentrale Struktur der Aufgabenorganisation geprägt sind. Neben den klassischen Verwaltungseinheiten (Kernhaushalt) existiert eine Vielzahl rechtlich selbstständiger, öffentlich- und privatrechtlicher Organisationsformen mit eigenem Planungs- und Steuerungssystem auf Basis eines kaufmännischen Rechnungswesens. Ein vollständiger Überblick über die finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft erfordert die Einbeziehung dieser verselbstständigten Organisationseinheiten, das heißt eine Konsolidierung der dezentralen Einheiten mit der Kernverwaltung in einer Gesamtsicht. Es bedarf somit einer Abbildung der Gebietskörperschaft als Ganzes, der Konzernsicht in Form eines Gesamtabschlusses. Besonders relevant ist diese Erweiterung der Perspektive, da in öffentlichen Haushalten nicht selten die Tendenz besteht, die dezentralen Einheiten als Schatten- und Nebenhaushalte zu „missbrauchen", um die tatsächliche finanzielle Lage einer Gebietskörperschaft zu verschleiern und Schulden in Beteiligungen zu „verstecken".

Deutschland ist darüber hinaus EU-Beitragszahler, Kapitalgeber des Europäischen Stabilitätsmechanismus (ESM) und Anteilseigner der EZB. Auch diese Verpflichtungen bzw. Verflechtungen mit anderen Institutionen können in einem kaufmännischen Rechnungswesen in einer Konzernsicht oder durch die Abbildungen von Bürgschaften in Rückstellungen offengelegt werden.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

A.3.5 Transparenz als Grundprinzip der Demokratie

Die integrative Abbildung von Ressourcenertrag und -aufwand sowie von Vermögen und Verschuldung durch die Doppik erlaubt nicht nur Bürgern einen besseren Einblick in das Wirtschaften der öffentlichen Verwaltung (vgl. Jones und Caruana 2015: S. 244). Auch für nationale Statistikbehörden sowie Eurostat würde durch einheitlich doppisch erstellte Finanzdaten die fiskalische Überwachung der Haushalte leichter (vgl. Wüstemann et al. 2016: S. 49). Ganz besonders zielt die periodengerechte Rechnungslegung zudem auf die Information der zuständigen Entscheidungsträger in Politik und Verwaltung ab (vgl. Budäus 2009: S. 15). Denn nur, wer die tatsächliche Finanz-, Vermögens- und Ertragslage des öffentlichen Haushalts kennt, kann eine Position entwickeln und sich rational dazu verhalten. Und nicht zuletzt können bessere Informationen auch potenziellen Investoren auf Kapitalmärkten zur Entscheidungsunterstützung dienen (vgl. Pina et al. 2009: S. 768).

A.3.6 Steuerung und Planung

Im Vergleich zur Kameralistik sollte es Entscheidern aus Politik und Verwaltung leichter fallen, mit den Informationen, die ein kaufmännisches System bereitstellt, Fehlentwicklungen zu erkennen und Risiken in Zukunft zu vermeiden. Es wird als einer der wesentlichen Vorteile der Doppik angesehen, dass die Entscheidungsrelevanz der Information höher ist als in der Kameralistik (vgl. Lampe et al. 2015: S. 4350, Burth und Hilgers 2014: S. 538). Somit bedarf es einer nachhaltigen Steuerung der Doppik und grundsätzlich der systematischen Verbindung von Rechnungslegung (Kontrollsystem) mit einer ebenfalls doppischen Haushaltsplanung (Planungssystem). Denn ein Planungssystem ohne ein adäquates Kontrollsystem ist sinnlos und ein Kontrollsystem ohne adäquates Planungssystem funktionsunfähig. Weshalb soll schließlich geplant werden, wenn das Erreichen des Plans nicht überprüft wird, und was soll kontrolliert werden, wenn nicht Sollergebnisse geplant werden? Das Reformkonzept der „Integrierten Verbundrechnung“ in deutschen Kommunen zeigt, wie diese integrierte Verknüpfung der Planung und Kontrolle aussehen kann (vgl. Budäus et al. 2013: S. 29). Integrierte Verbundrechnung heißt, dass sowohl auf Ebene des Haushaltswesens als auch auf Ebene des Rechnungswesens eine Planung bzw. Abbildung des Ressourcenaufkommens und Ressourcenverbrauchs in integrierter Form erfolgt („Doppischer Verbund“). Die EPSAS zielen jedoch nur auf die Rechnungslegung ab und lassen die Haushaltsplanung unberührt (vgl. Europäische Kommission 2013a).

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

TEIL B

Befragungs-ergebnisse: Einschätzungen zur Modernisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

B.1 Studiendesign

Um eine europaweite Einschätzung der bisherigen Reformerfahrungen im öffentlichen Rechnungswesen zu erhalten und insbesondere die Einschätzungen der EU-Länder zu künftigen Reform- und Modernisierungspfaden zu erheben, wurden in allen EU-Staaten Führungskräfte in Ministerien auf zentralstaatlicher Ebene befragt (insbesondere aus Finanzministerien, Finanzverwaltungen, Innenministerien oder Wirtschaftsministerien).[2] 75 Entscheidungsträger und Haushaltsverantwortliche aus 24 europäischen Ländern haben sich an der standardisierten Onlinebefragung im ersten Halbjahr 2017 beteiligt. Es handelt sich somit um ein Expertenpanel zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen. Die befragten Führungskräfte weisen eine hohe Sachkenntnis zum Thema „Haushalt" bzw. „Budgetierung und Rechnungswesen" bzw. „Rechenschaftslegung" auf. Es ist anzunehmen, dass diese Entscheidungsträger für ihr Land bzw. ihre Institution den Diskussions- bzw. Reformprozess bezüglich EPSAS in der Binnensicht gut kennen und diesen durch die Mitarbeit in europäischen Gremien im Außenverhältnis auch beeinflussen können. Dieser Erhebungsansatz, bei voneinander unabhängigen Experten Einschätzungen über die Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens zu erfragen, zielt darauf ab, ein einheitliches Bild über die derzeitige Reformsituation in Europa zu skizzieren und die weitere Entwicklung zu prognostizieren. Es ist ein Rücklauf aus allen EU-Staaten (inklusive Großbritannien) und zusätzlich der Schweiz eingegangen, ausgenommen Bulgarien, Estland, Ungarn und Kroatien. Wie für ein Expertenpanel aus Führungskräften zu erwarten, gaben 85 Prozent der Antwortenden an, über einen Universitätsabschluss zu verfügen (davon 15 Prozent über eine Promotion).

B.2 Untersuchung des Umsetzungsstands

Das öffentliche Rechnungswesen in Europa ist durch ein hohes Maß an Heterogenität geprägt, aber in Bezug auf das Rechnungssystem scheinen sich die Staaten auf einem Reformweg hin zum Accrual Accounting zu bewegen (siehe dazu auch Tabelle 1 aus Teil A). Dies bestätigt sich auch, da 90 Prozent der Befragten angeben, dass ganz oder in Teilen ein kaufmännisches Rechnungswesen eingesetzt wird; 87 Prozent geben an, dass ein kaufmännischer Jahresabschluss, das heißt eine kaufmännische Bilanz auf der Zentralstaatsebene, mindestens in einigen Bereichen bereits vorgelegt wird (vgl. Abbildung 3). Wie aus den zuvor beschriebenen Reformpfaden zu erwarten, befindet sich ebenfalls ein Konzernrechnungswesen auf kaufmännischer Basis bei über der Hälfte in mindestens einigen Bereichen in der Entwicklung. Betrachtet man das Antwortverhalten auf die Frage, seit wann ein Accrual Accounting angewandt wird, so zeigt sich ebenso ein höchst unterschiedliches Bild: mit einem teilweise schon sehr langen Erfahrungsraum bezüglich eines kaufmännischen Systems, teils sogar länger als zehn Jahre zurückreichend, aber auch zur Hälfte mit Umstellungszeitpunkten innerhalb der letzten zehn Jahre. Der Pfad hin zu einem Konzernrechnungswesen ist hingegen erst gemäß einem Drittel der Einschätzungen in den letzten fünf Jahren beschritten worden.

Diese Einschätzungen verdeutlichen die hohe Reformaktivität in den letzten zehn Jahren bezüglich des öffentlichen Rechnungswesens in Europa. Accrual Accounting ist in den europäischen Staaten angekommen und findet mit der Modernisierung in Richtung Konzernbilanzierung eine Fortsetzung.

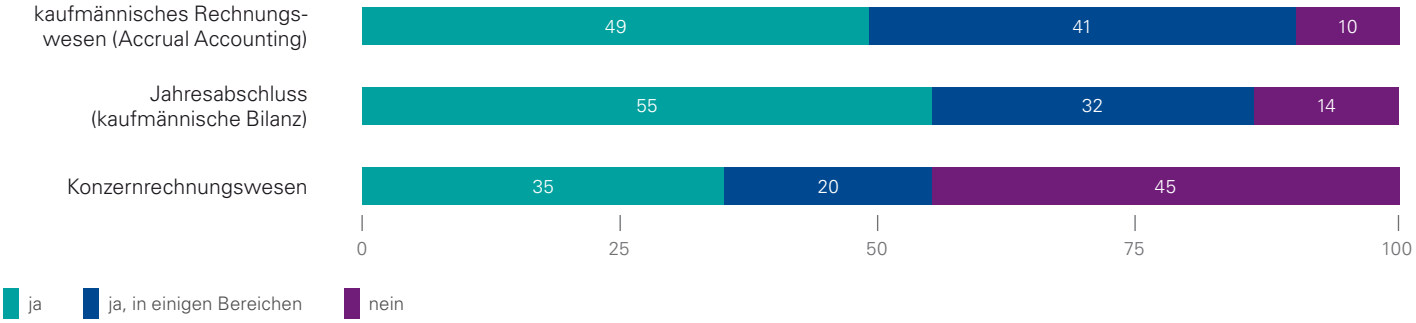
Es zeigt sich weiterhin die Notwendigkeit finanzieller Einsparungen bzw. eines auf Austerität hin ausgerichteten Staatshandelns. Laut Abbildung 4 geben mehr als zwei Drittel der Experten (73 Prozent) an, dass eine Reduktion der Ausgaben eine große politische Rolle in ihrem Land spielt. Mehr als die Hälfte der Befragten sehen zudem finanzielle Einsparungen in ihrem Land als dringend geboten an (53 Prozent) und immerhin knapp ein Drittel (31 Prozent) schätzt die fiskalische Situation so ein, dass öffentliche Aufgaben nicht mehr nachhaltig zu finanzieren seien.

2 Auch die Schweiz wurde in das Sample der befragten Länder mit aufgenommen, aufgrund der dort bestehenden langen Reformerfahrung mit einem kaufmännischen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen.

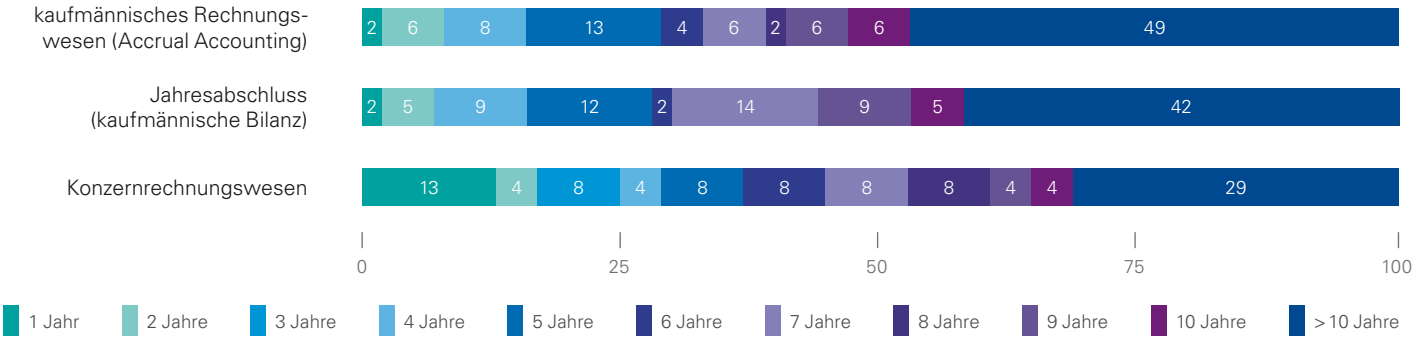
© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 3: Angaben zur aktuellen Reformsituation des öffentlichen Rechnungswesens im eigenen Land (Angabe in Prozent, n = 68–65)

Welche Reformelemente werden eingesetzt?



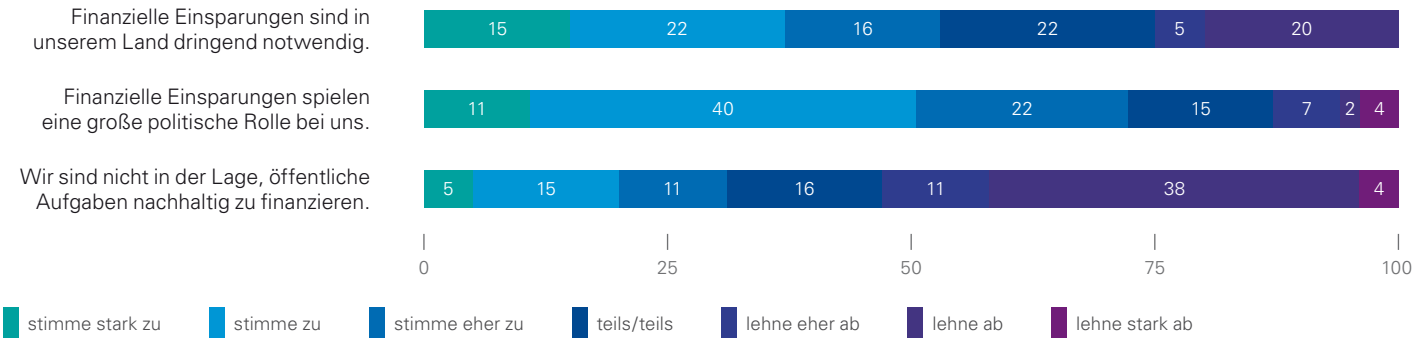
Falls ja, wie lange werden die Reformelemente schon eingesetzt?



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

Abbildung 4: Angaben zu Einsparungen und Finanzierbarkeit öffentlicher Aufgaben (Angabe in Prozent, n = 55)



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

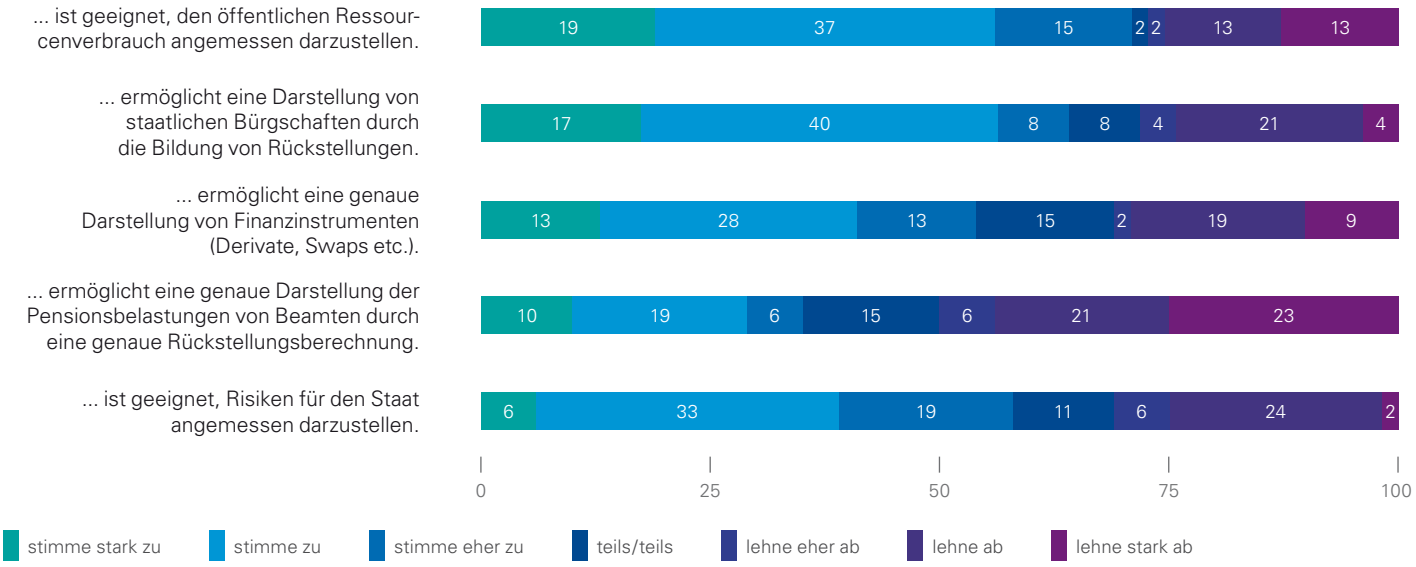
© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

B.3 Einschätzungen zu Stärken und Schwächen des öffentlichen Rechnungswesens

Vor dem Hintergrund einer EPSAS-Einführung und der Konzeptionierung von Standards durch die EU-Kommission soll der Blick nun auf die Problemfelder des gegenwärtigen öffentlichen Rechnungswesens in den europäischen Ländern gerichtet werden. Berücksichtigt man, dass der ganz überwiegende Teil der Mitgliedsstaaten sich in den letzten zehn Jahren auf den Reformweg des Accrual Accounting begeben hat, so ist es nicht überraschend, dass typische Vorzüge eines kaufmännischen Systems wie die Möglichkeit, den Ressourcenverbrauch von öffentlichem Vermögen (zum Beispiel durch Abschreibungen) darzustellen (71 Prozent) oder ungewisse Verbindlichkeiten durch Rückstellungen frühzeitig zu erfassen (65 Prozent), erkannt werden (vgl. Abbildung 5). Ein Weiterentwicklungsbedarf wird hingegen daraus erkennbar, dass lediglich 54 Prozent der Befragten das derzeitige System zur Darstellung von Finanzinstrumenten (zum Beispiel Swaps oder Derivat-Instrumente) als geeignet ansehen und sogar nur 35 Prozent dem derzeitigen System eine genaue Darstellung bzw. Berechnung der Pensionsbelastungen von Beamten durch Bildung von Rückstellung zutrauen.

Abbildung 5: Angaben zum bestehenden öffentlichen Rechnungswesen (Angabe in Prozent, n=55–52)

Das derzeitige System des öffentlichen Rechnungswesens im eigenen Land …



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

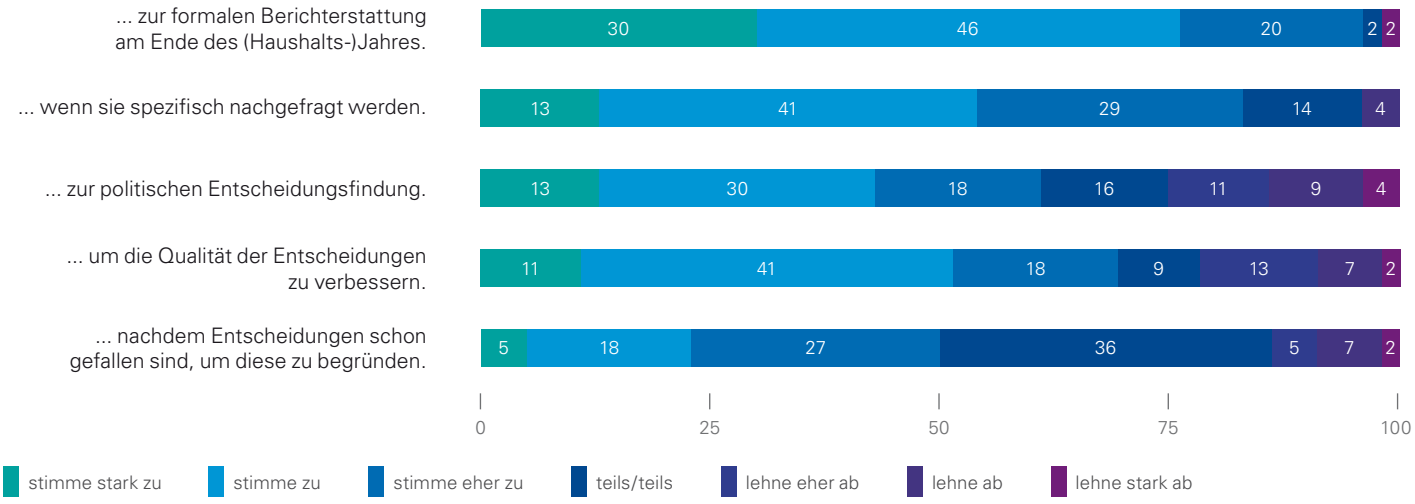
B.4 Einschätzungen zur Informationsqualität des öffentlichen Rechnungswesens

Betrachtet man die Informationsqualität des gegenwärtigen öffentlichen Rechnungswesens in den Mitgliedsländern und gleichzeitig die Frage, wozu eigentlich Informationen aus einem System des Rechnungswesens auf Staatsebene genutzt werden, so zeigt sich, dass die Informationen des Accrual Accounting vornehmlich zur formalem Berichterstattung am Ende des Jahres genutzt werden (96 Prozent), also zur Rechenschaftslegung (vgl. Abbildung 6). 73 Prozent nutzen die Information aus dem bestehenden System des öffentlichen Rechnungswesens bei spezifischen Nachfragen, 70 Prozent zur Verbesserung der Qualität von Entscheidungen und 61 Prozent zur politischen Entscheidungsfindung; und immerhin noch die Hälfte der Befragten nutzt die Information zur Diskussion, nachdem Entscheidungen gefallen sind, um diese zu begründen (50 Prozent). Diese im Vergleich doch recht hohe Verwendung zur politischen Entscheidungsfindung deutet darauf hin, dass die Politik grundsätzlich auch bereit zu sein scheint, diese Informationen nachzufragen bzw. auch zu nutzen. Auf der anderen Seite stimmt diesem Punkt eine recht hohe Anzahl von Antwortenden grundsätzlich nicht zu (24 Prozent). Dies wirft für zukünftige Diskussionen um EPSAS die Frage auf, ob in einem idealtypischen System der öffentlichen Ressourcenbewirtschaftung eine konzeptionelle Verbindung zwischen dem Rechnungswesen und dem Haushaltswesen (bzw. dem politischen Planungssystem) zu einem integrierten Gesamtsystem hergestellt werden müsste.

Betrachtet man an dieser Stelle die Frage nach der Nutzung der generierten Informationen zur Entscheidungsfindung für die Politik in Abhängigkeit von der Accounting-Reife, also von der Frage, wie lange der Zeitpunkt der Umstellung auf ein Accrual Accounting in einem Land schon zurückliegt, so offenbart sich ein positiver Zusammenhang (vgl. Abbildung 7). Je länger also ein System des öffentlichen Rechnungswesens bereits kaufmännischer Natur ist, desto eher werden seine Informationen zur Entscheidungsfindung für die Politik verwandt. Es ist somit auch hier von einem Gewöhnungseffekt auszugehen: Je länger Jahresabschlüsse vorliegen, desto eher sind auch Politiker im politischen Diskurs bereit, auf diese Informationen bei Entscheidungen Bezug zu nehmen.

Abbildung 6: Informationsnutzen des öffentlichen Rechnungswesens im eigenen Land (Angabe in Prozent, n=56)

Die Informationen aus dem System des öffentlichen Rechnungswesens werden genutzt …

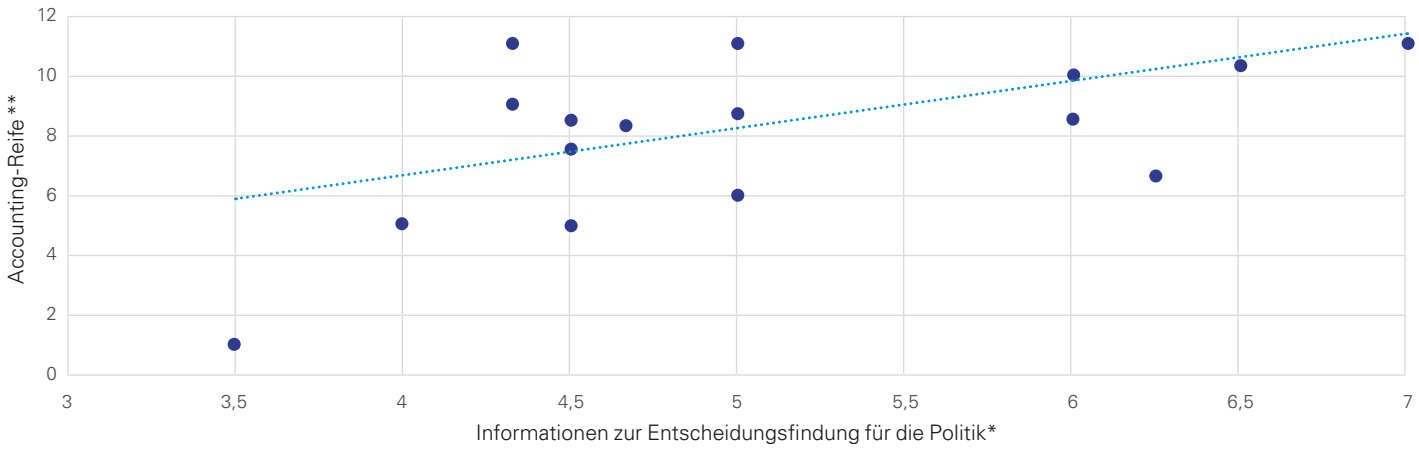


Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 7: Einschätzungen zu der These „Das derzeitige System des öffentlichen Rechnungswesens in meinem Land erzeugt Informationen zu einer guten Entscheidungsfindung für die Politik“



* abgetragen im Ländervergleich; 1–7: schwache bis starke Zustimmung
** gemessen anhand der Zeitdauer nach Umstellung auf Accrual Accounting (in Jahren, 11 entspricht „länger als 10 Jahre“)

Quelle: eigene Darstellung, 2018

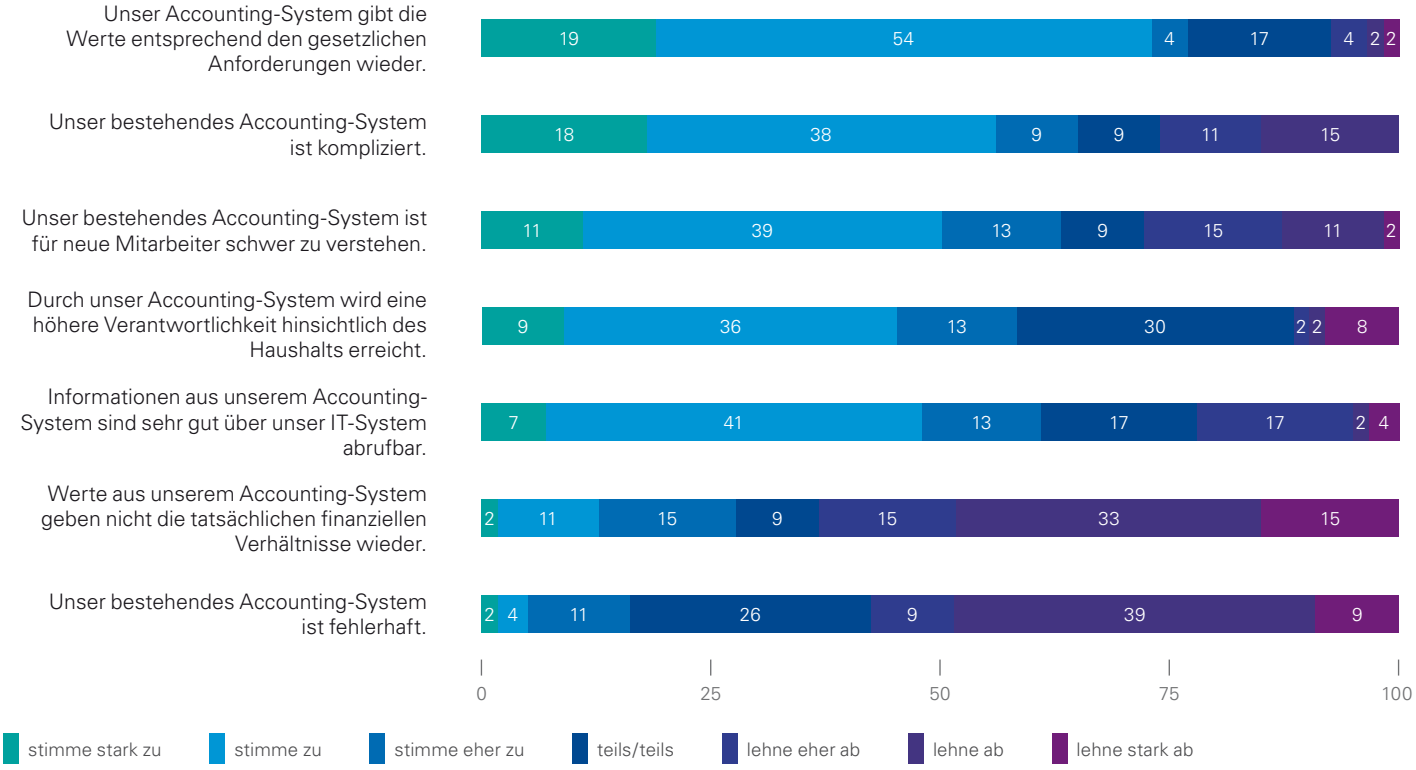
B.5 Einschätzungen zu den technischen und personellen Rahmenbedingungen

Im Folgenden sollen weitere Einschätzungen der Teilnehmer über das derzeitige Regime des öffentlichen Rechnungswesens betrachtet werden. Während in Abbildung 8 ein Großteil der Befragten angibt, dass ihr derzeitiges System den nationalen gesetzlichen Anforderungen entspricht, wenig fehlerhaft ist und auch valide Werte bezüglich der tatsächlichen finanziellen Situation wiedergibt, so empfinden doch 65 Prozent der Befragten das derzeitige System des öffentlichen Rechnungswesens in der Benutzung als kompliziert und als schwer verständlich für neue Mitarbeiter (63 Prozent). Ebenso eine recht hohe Anzahl der Befragten (28 Prozent) gibt an, dass die Werte aus dem System des Rechnungswesens derart empfunden werden, dass sie nicht die tatsächlichen finanziellen Verhältnisse widerspiegeln. Dies mag einerseits an der zuvor beschriebenen Komplexität und Verständlichkeit des kaufmännischen Systems von Ansatz, Ausweis und Bewertung von Schuld und Vermögen liegen. Auf der anderen Seite stellt sich die Frage, ob jenseits dieser Kommunikations- und Verständnisfragen auch konzeptionell das gegenwärtige System des öffentlichen Rechnungswesens in einem Land in der Lage ist, die Fiskalsituation (und die ihr innewohnenden Risiken) hinreichend zu erfassen. Etwas mehr als die Hälfte der Befragten (58 Prozent) stimmt zu, dass ein modernes Rechnungswesen zu einer höheren Verantwortung für den Haushalt führt.

Betrachtet man den Zusammenhang zwischen der Accounting-Reife (wie lange liegt der Zeitpunkt der Umstellung auf Accrual Accounting in einem Land zurück) und der Einschätzung, ob das bestehende Accounting-System kompliziert ist, so zeigt sich mit zunehmender Erfahrung mit dem Accrual Accounting eine als geringer empfundene Komplexität des bestehenden Accounting-Systems. Je länger der Zeitpunkt der Umstellung auf Accrual Accounting zurückliegt, desto weniger wird das bestehende Accounting-System als schwierig wahrgenommen. Dies ist offenkundig auf Gewöhnungseffekte zurückzuführen. In Bezug auf den Zusammenhang zwischen der Dauer seit einer Umstellung auf Accrual Accounting in einem Land und der Frage, ob das bestehende Accounting-System für neue Mitarbeiter schwer zu verstehen ist, zeigt sich ein ähnlicher Trend wie zuvor. Je länger der Umstellungszeitpunkt zurückliegt, desto weniger wird das bestehende Accounting-System als schwer verständlich für neue Mitarbeiter wahrgenommen.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 8: Einschätzungen zum derzeitigen System des öffentlichen Rechnungswesens (Angabe in Prozent, n=55–50)



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

B.6 European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)

B.6.1 Allgemeine Einschätzungen zu den EPSAS

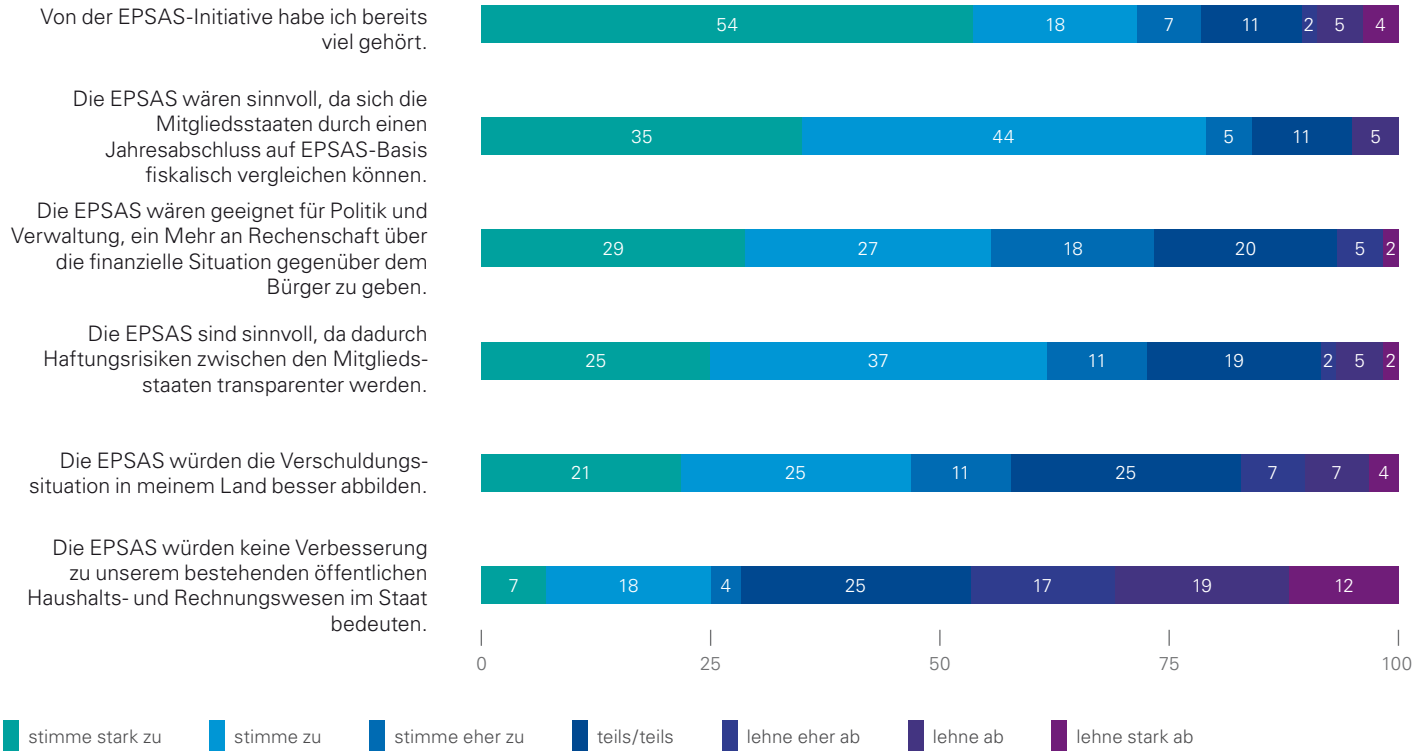
Befragt man die Studienteilnehmer konkret zu den EPSAS, so zeigt sich, dass die Befragten insgesamt eine positive Einschätzung der EPSAS vornehmen (vgl. Abbildung 9). So ist den Befragten die EPSAS-Initiative nicht nur gut bekannt (79 Prozent), sondern es werden auch die avisierten Ziele der EU-Kommission bestätigt. So glauben 84 Prozent der Befragten, dass sich die Vergleichbarkeit der Mitgliedsstaaten durch einen EPSAS-basierten Jahresabschluss erhöht; fast drei Viertel (73 Prozent) bestätigen, dass die EPSAS-Einführung eine zunehmende Transparenz der Haftungsrisiken der EU-Mitgliedsstaaten untereinander ermöglichen wird. Zudem bejahen 74 Prozent die grundsätzliche Eignung der EPSAS, Rechenschaft über Staatshandeln und die finanzielle Situation gegenüber dem Bürger zu geben.

Betrachtet man die letzte These, dass die EPSAS zu keinerlei Verbesserungen im bestehenden öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen führen, so ergibt sich ein klarer Zusammenhang zum Umstellungszeitpunkt des Accrual Accounting. Je länger der Wechsel auf Accrual Accounting in einem Land bereits zurückliegt (Accounting-Reife), desto größer ist die Zustimmung, dass die EPSAS keine Verbesserung bedeuten würden. Hier zeigt sich somit, dass ein langer Umgang mit einem Accrual Accounting-System die Bereitschaft zu den EPSAS negativ zu beeinflussen scheint bzw. dass diejenigen, die sich derzeit in einem Reformprozess hin zu Accrual Accounting befinden, auch gegenüber den EPSAS positiver eingestellt sind.

In Bezug auf die Frage, wann die Entscheidungsträger konkret mit einer EPSAS-Einführung rechnen, zeigt sich, dass zwei fast Drittel der Befragten (63 Prozent) mit einer Einführung innerhalb der nächsten zehn Jahre rechnen. Elf Prozent sehen diese Einführung in mehr als 15 Jahren und nur 13 Prozent glauben nicht, dass es überhaupt zu einer solchen Einführung kommen wird (vgl. Abbildung 10).

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

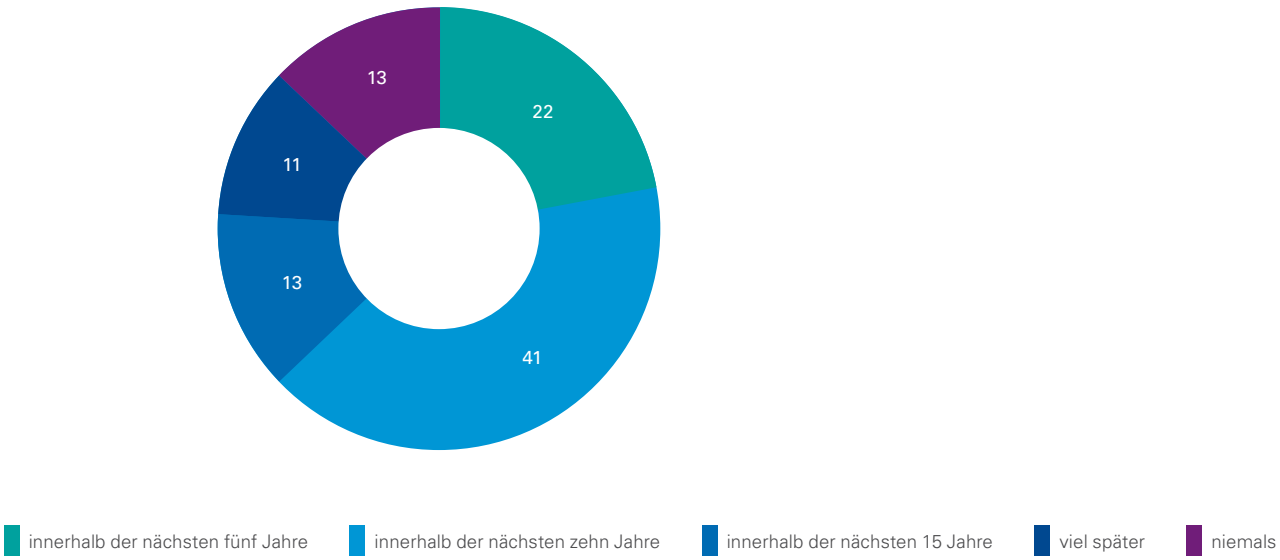
Abbildung 9: Einschätzung zu den EPSAS: „Wie sehr stimmen Sie folgenden Aussagen zu?“ (Angabe in Prozent, n=57–56)



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

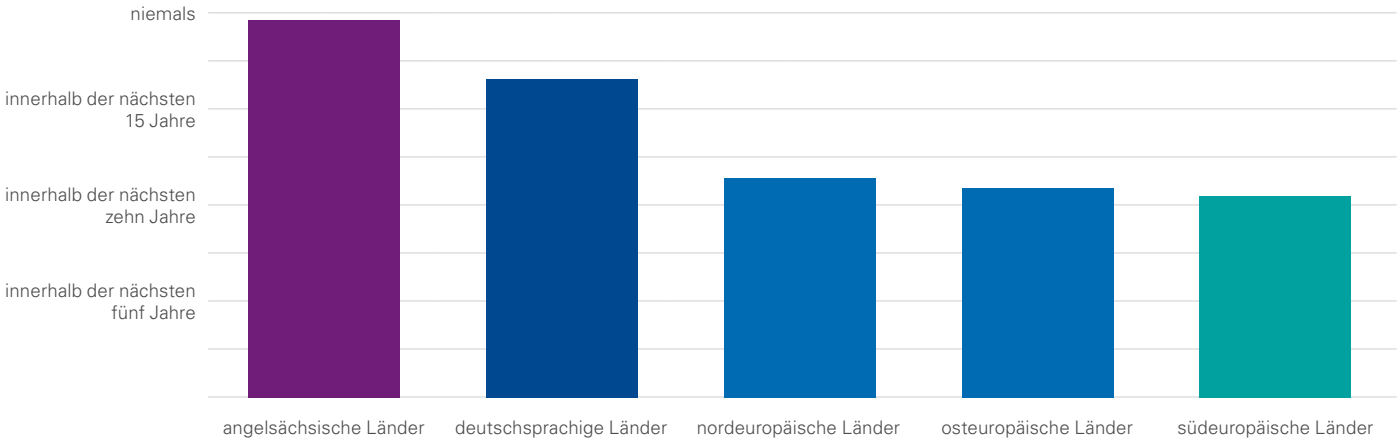
Abbildung 10: Erwarteter Umstellungszeitpunkt auf die EPSAS (Angabe in Prozent, n=54)



Quelle: eigene Darstellung, 2018

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 11: Erwarteter Umstellungszeitpunkt auf die EPSAS im Mittelwertvergleich der Regionen



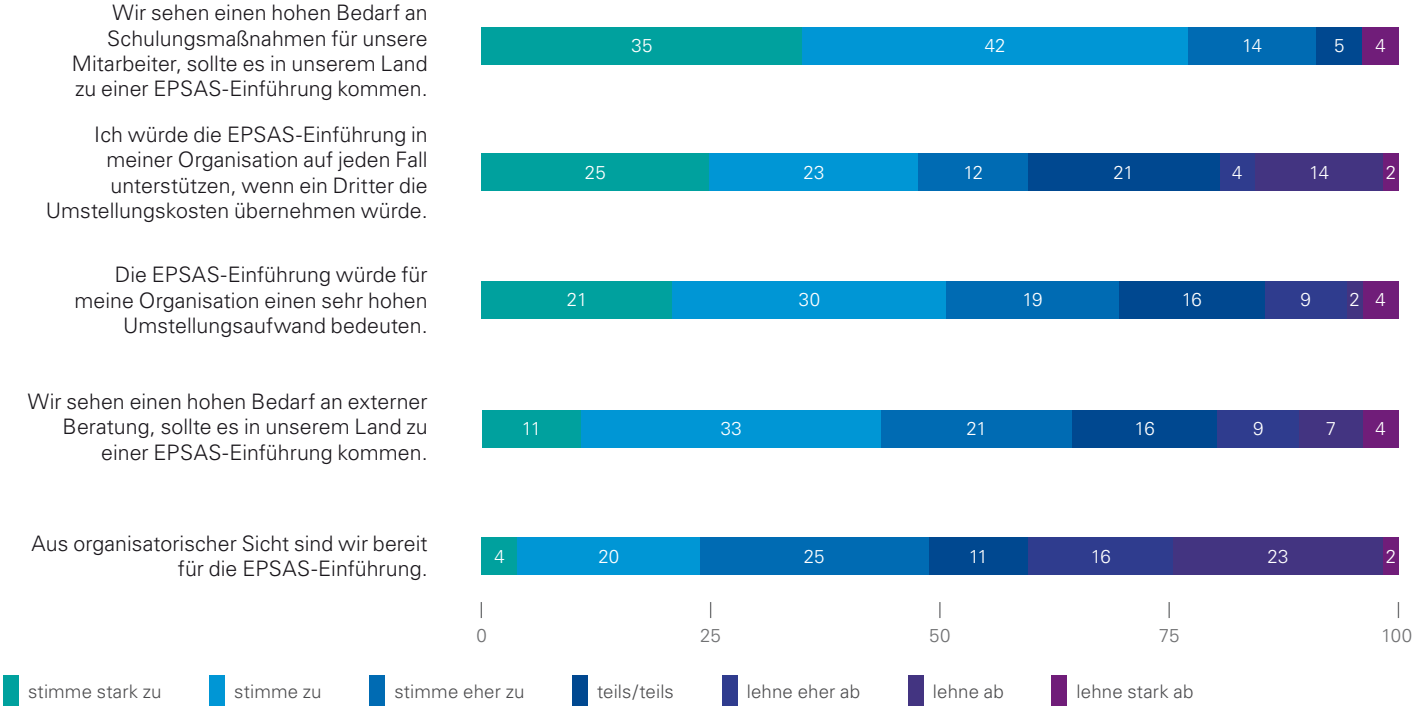
Quelle: eigene Darstellung, 2018

Betrachtet man dieses Antwortverhalten über einzelne Länder gemittelt im Vergleich von EU-Regionen (gegliedert nach Pina et al. 2009), so zeigt sich ein deutliches Süd-West-Gefälle (vgl. Abbildung 11). Während die Antwortenden aus den angelsächsischen und deutschsprachigen EU-Ländern eine EPSAS-Einführung im Mittel nicht innerhalb der nächsten 15 Jahre erwarten (was nach dem Brexit und der bekannten deutschen Position nachvollziehbar erscheint), so erwarten die Teilnehmer aus östlichen und südlichen EU-Ländern diese Einführung deutlich früher.

Geht man wie der Bundesrechnungshof (2014) davon aus, dass eine EPSAS-Rahmenverordnung auf Grundlage eines ordentlichen europäischen Gesetzgebungsverfahrens nach Artikel 294 AEUV verabschiedet wird, so müssten das Europäische Parlament und der Rat im Konsens entscheiden. Spezifische Länderpositionen würden in diesem Verfahren am wahrscheinlichsten über die Beteiligung des Rats der Europäischen Union eingebracht. Im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren stimmt dieser mit qualifizierter Mehrheit ab. Unter dem Gesichtspunkt möglicher Mehrheiten verfügen die Länder, die in der Befragung zu den nördlichen, südlichen und östlichen Ländergruppen gezählt wurden, mit 22 von 28 Ländern und 66,31 Prozent der europäischen Gesamtbevölkerung (mindestens 65 Prozent sind notwendig) über eine qualifizierte Mehrheit. Deutschland verfügt über kein Vetorecht. Passiert die von der Kommission eingebrachte Rahmenverordnung also in der ersten Lesung das Parlament, so stünden demnach die Mehrheitsverhältnisse für einen Erlass zu den EPSAS günstig.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 12: Einschätzung zu den Reformerfordernissen in Bezug auf eine Einführung der EPSAS: „Wie sehr stimmen Sie folgenden Aussagen zu?“ (Angabe in Prozent, n=57)



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

B.6.2 Reformbereitschaft zu EPSAS

Aus dem Untersuchungsbereich wird nun die Bereitschaft zu einer möglichen Einführung in den Mitgliedsstaaten aus Sicht der Studienteilnehmer untersucht (vgl. Abbildung 12). Eine Aussage ist dabei besonders hervorzuheben: 91 Prozent der Befragten sehen einen hohen Bedarf an Schulungsmaßnahmen für die Mitarbeiter in ihrer Organisation, sollte es zu einer EPSAS-Einführung kommen. Die Teilnehmer erwarten für ihre Organisation einen sehr hohen Umstellungsaufwand (70 Prozent) und sehen dementsprechend einen hohen Bedarf an externer Beratung (65 Prozent). Es kann vermutet werden, dass die hohe Antwortquote zum Wunsch der Übernahme von Umstellungskosten durch Dritte (wie zum Beispiel die EU-Kommission) einhergeht mit der Feststellung, dass die EPSAS-Reform der Unterstützung Dritter bedarf und damit Kosten verursacht. Auf der anderen Seite sieht sich bereits die Hälfte der Befragten (49 Prozent) aus organisatorischer Sicht bereits heute schon für eine EPSAS-Einführung bereit.

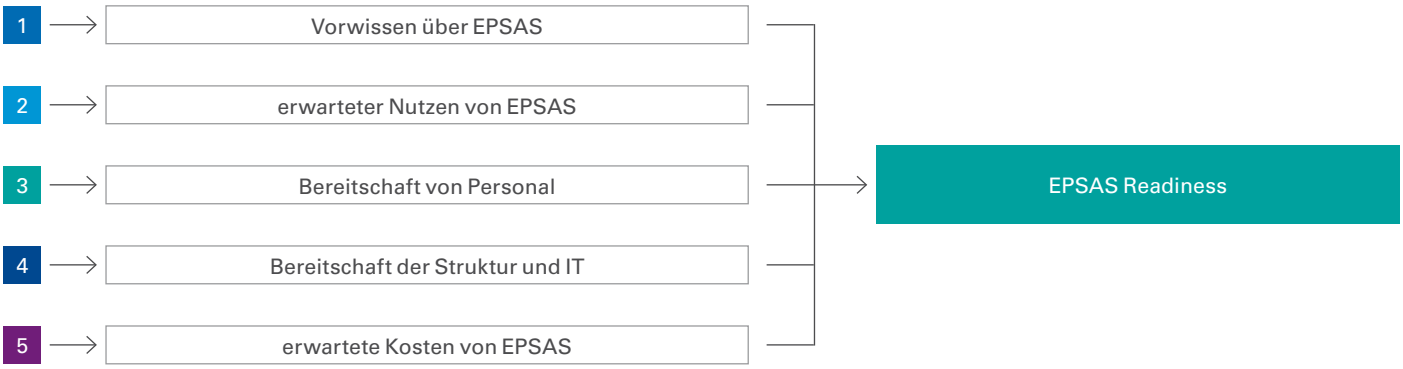
B.6.3 EPSAS Readiness

Um eine Aussage hinsichtlich der Bereitschaft zu einer EPSAS-Einführung für ein Land zu treffen, wird im Folgenden ein Index gebildet, indem die Aussagen der Studienteilnehmer bezüglich der Einschätzung zur Reformbereitschaft in einem Land konsolidiert werden (vgl. Abbildung 13). Die Struktur dieses EPSAS-Bereitschaftsmaßes („EPSAS Readiness“) weist fünf Einflussfaktoren auf, nämlich Fragen in Bezug auf:

1. Wissen (Welche Information haben die Teilnehmer bereits über die EPSAS-Initiative?)
2. Nutzen (Welcher Mehrwert würde nach ihrer Einschätzung durch die EPSAS entstehen?)
3. Reformbedingungen im Hinblick auf die Mitarbeiter (Wie gut vorbereitet wäre das Personal für die Reform?)
4. Struktur (Wie beurteilen die Studienteilnehmer die Voraussetzungen in der Organisation für eine EPSAS-Einführung?)
5. Budget (Welche Einschätzungen zu den Kosten der EPSAS-Initiative liegen vor?)

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 13: Konzept des Bereitschaftsmaßes zur Umstellung auf EPSAS (EPSAS-Readiness-Maß)



Quelle: eigene Darstellung, 2018

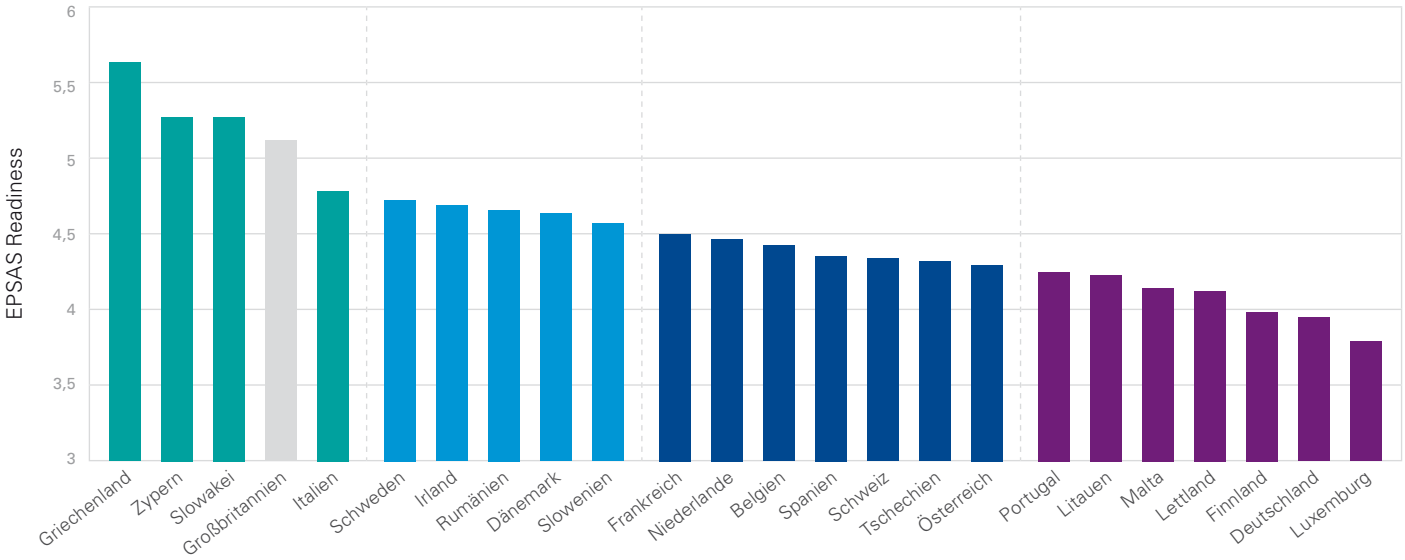
Durch eine gleich gewichtete Aggregation dieser Einflussfaktoren ergibt sich aus dem Mittelwert der Antworten das Bereitschaftsmaß.

Betrachtet man nun das sich ergebende EPSAS-Readiness-Maß und trägt dieses nach Ländern ab (vgl. Abbildung 14), so ergibt sich ein heterogenes Bild von Europa. Die Länder, deren Studienteilnehmer die höchste EPSAS Readiness aufweisen, sind Griechenland, Zypern und Italien. Nach Großbritannien (das mit seinem öffentlichen Rechnungswesen nah an den IFRS ausgerichtet ist), folgt eine Gruppe von Ländern mit einer relativ hohen EPSAS Readiness, die eine gute Fiskalsituation aufweisen, wie beispielsweise Schweden, Dänemark, Rumänien.
Eine abschließende Gruppe bilden Länder wie Luxemburg, Deutschland, Lettland oder Litauen, aber auch Malta oder Portugal. Die beiden Letztgenannten haben bereits zum Jahr 2017 auf IPSAS umgestellt und auch dafür von der EU-Kommission ein Reformbudget erhalten. Mit Deutschland und Luxemburg bilden jene Länder den Abschluss, die ebenfalls eine gesunde fiskalische Situation aufweisen und vermutlich einer EPSAS-Umstellung deshalb skeptisch gegenüberstehen, weil ihnen die bestehenden Systeme als ausreichend erscheinen.

Die Vermutung, dass es einen Zusammenhang zwischen der aggregierten Experteneinschätzung zur EPSAS-Reformbereitschaft und der fiskalischen Situation im eigenen Land gibt, bestätigt sich, wenn man diese ins Verhältnis zur Staatsverschuldung (relativ gemessen im Verhältnis zum Bruttoinlandsprodukt, BIP) setzt (vgl. Abbildung 15). Die Befragten jener Länder, die tendenziell eine höhere öffentliche Verschuldung aufweisen, weisen auch eine höhere EPSAS Readiness auf.

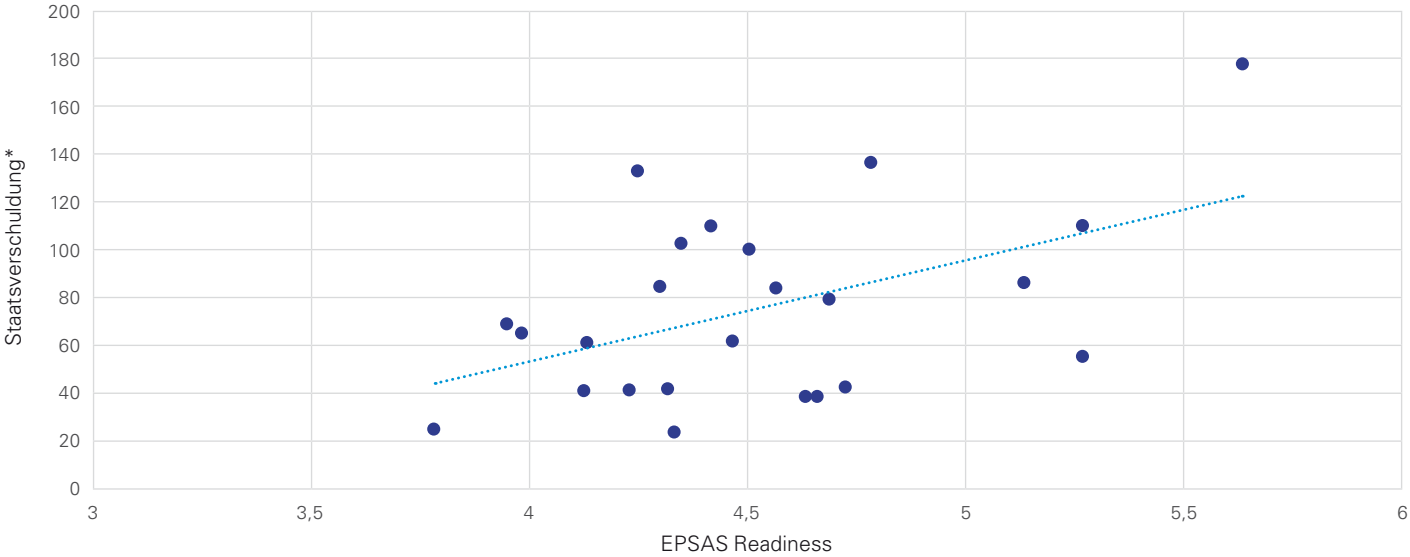
© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 14: EPSAS Readiness im europäischen Vergleich – unterschiedliche Bereitschaft der Befragungsteilnehmer zur EPSAS-Einführung nach Herkunftsländern



Quelle: eigene Darstellung, 2018

Abbildung 15: EPSAS Readiness pro Land in Bezug auf die öffentliche Verschuldung in Europa



* Basisjahr 2016, in Prozent bezogen auf das BIP

Quelle: Eurostat und eigene Darstellung, 2018

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

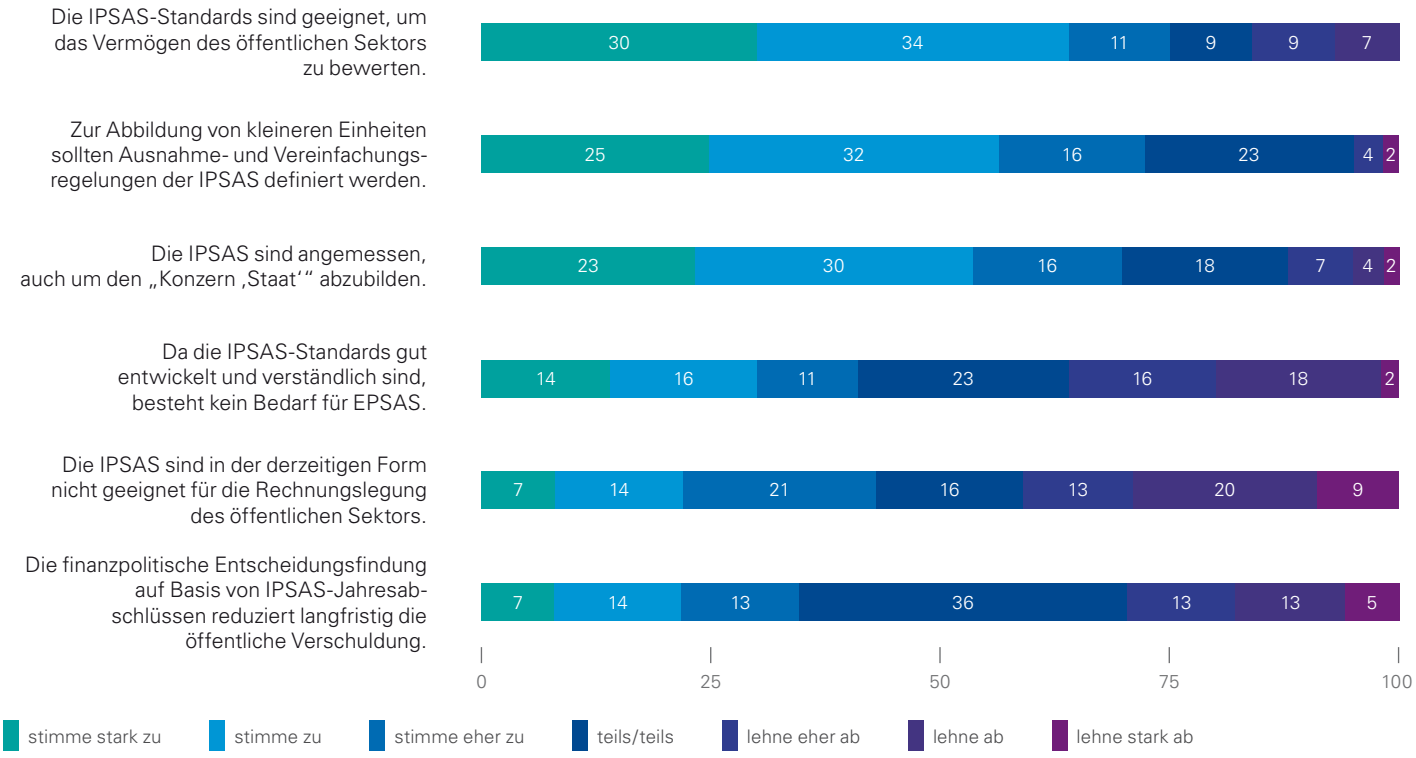
B.7 Einschätzungen zu den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Die Entscheidungsträger in der Untersuchung wurden auch zu den IPSAS befragt. Es zeigt sich, dass laut drei Viertel der Antwortenden die IPSAS geeignet sind, das öffentliche Vermögen zu bewerten (vgl. Abbildung 16). Eine fast ebenso große Gruppe (69 Prozent) findet die IPSAS geeignet, um den „Konzern ‚Staat'" abzubilden. Auf der anderen Seite besteht aus Sicht der befragten Experten auch bei den bestehenden IPSAS Verbesserungsbedarf. Fast drei Viertel (73 Prozent) der Befragten konstatieren, dass für kleinere Einheiten Ausnahme- und Vereinfachungsregelungen definiert werden sollten. Berücksichtigt man, dass in vorherigen Fragen bereits zwei Drittel der Befragten das bestehende Rechnungswesen in ihrem Land als kompliziert eingeschätzt haben und dass EPSAS gegebenenfalls auch nach derzeitigem Diskussionsstand in Gemeinden Anwendung finden müsste, so erscheint es durchaus sinnvoll, bei der zukünftigen Entwicklung der Standards Vereinfachungen für kleine Einheiten bzw. Ausnahmeregelungen von Anbeginn an mitzuentwickeln.

Auf die Frage, wie sehr die IPSAS generell für die Rechnungslegung des öffentlichen Sektors geeignet sind und ob es der EPSAS als eines neuen Standards bedarf, sind sich die Antwortenden unsicher. Im Hinblick auf die grundsätzliche Eignung der IPSAS, langfristig zur Reduzierung der öffentlichen Verschuldung beizutragen (indem ein transparenteres Bild darüber offenbart wird), zeigt sich ebenso ein heterogenes Antwortverhalten. 34 Prozent der Befragten erhoffen sich durch die IPSAS eine Reduzierung der öffentlichen Verschuldung, 36 Prozent sind eher neutral dazu eingestellt und 31 Prozent verneinen die Eignung von IPSAS zur Schuldenreduzierung. Auch diese Rückmeldung erscheint nicht überraschend, schließlich handelt es sich bei den IPSAS um reine Rechnungslegungsstandards, die nicht notwendigerweise die Haushaltssteuerung beinhalten und damit politisches Handeln und (Austeritäts-)Steuerung motivieren können.

Betrachtet man die These der Eignung der IPSAS zur Bewertung des öffentlichen Vermögens in Relation zur EPSAS Readiness, so zeigt sich ein positiver Trend (vgl. Abbildung 17). Je positiver die IPSAS in Bezug auf die Vermögensbewertung gesehen werden, desto größer ist die Bereitschaft für eine EPSAS-Einführung.

Abbildung 16: Einstellung zu den IPSAS (Angabe in Prozent, n=57–54)

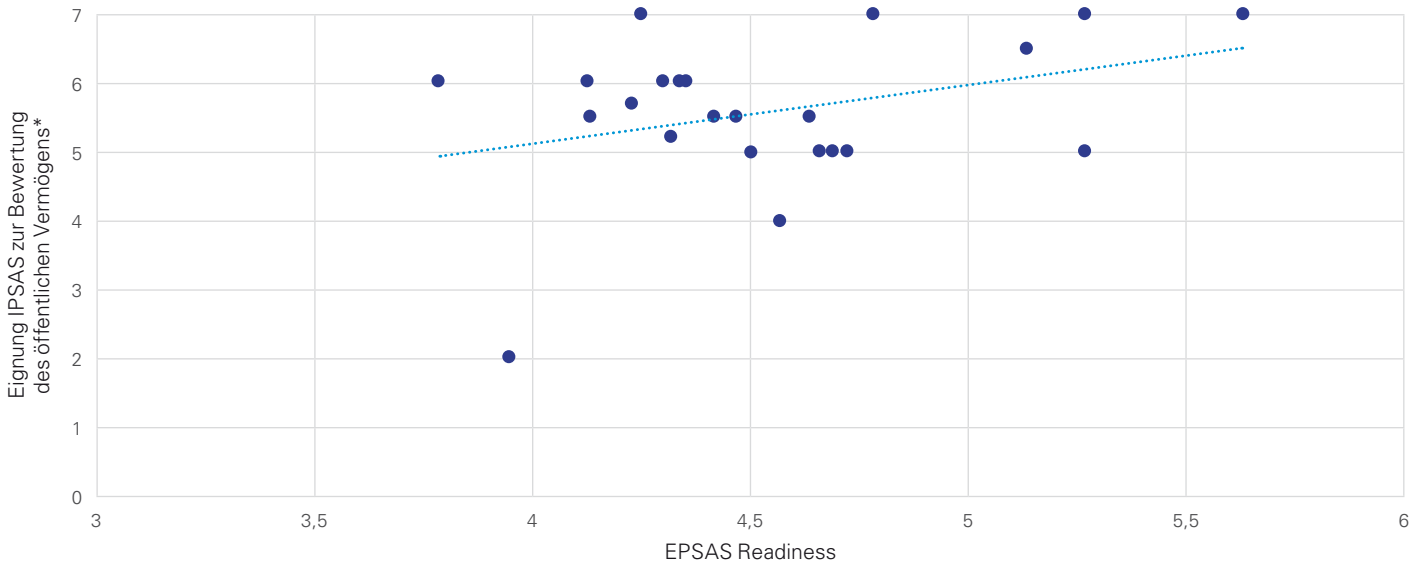


Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 17: EPSAS Readiness im Verhältnis zur Einschätzung der These „Die IPSAS-Standards sind geeignet, um das Vermögen des öffentlichen Sektors zu bewerten“



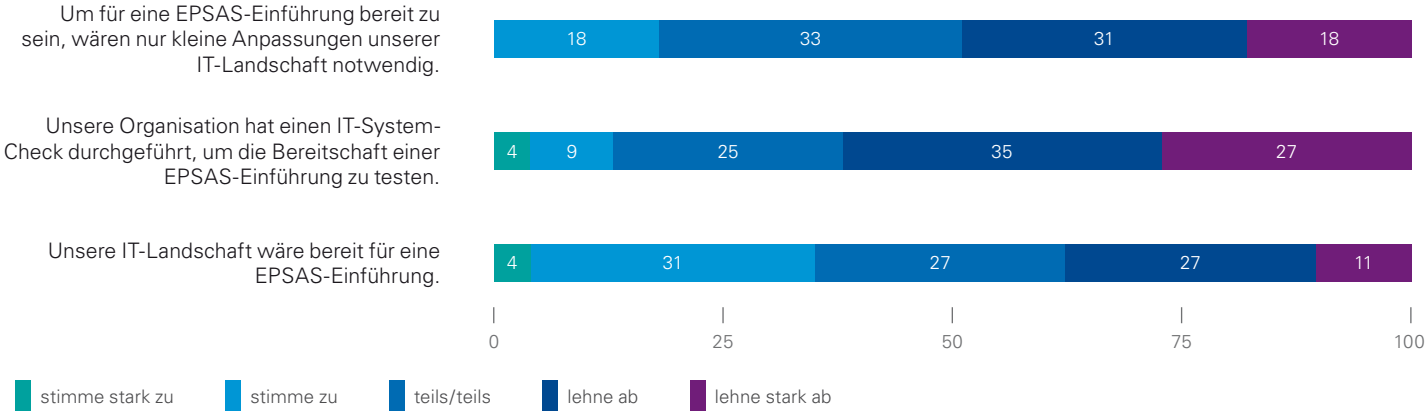
* Likert-Skala, 1–7: schwache bis starke Zustimmung

Quelle: eigene Darstellung, 2018

B.8 IT-Systeme des öffentlichen Rechnungswesens und EPSAS

Im Zusammenhang mit der Diskussion über eine EPSAS-Einführung sollte auch der Blick auf die bestehenden IT-Systeme gerichtet werden. Die Kostenschätzungen zum Umstellungsaufwand, die die Europäische Kommission 2014 in Auftrag gegeben hat, waren damals sehr vom Reifegrad der bestehenden IT-Systeme in den Mitgliedsländern abhängig (vgl. PwC 2014). 49 Prozent der in der vorliegenden Studie Befragten sehen die Notwendigkeit, größere Anpassungen der IT-Landschaft bei einer EPSAS-Einführung durchzuführen (vgl. Abbildung 18). Aber nur 13 Prozent der befragten Teilnehmer haben bereits einen (offenbar vollständigen) IT-System-Check durchgeführt, um die Bereitschaft einer EPSAS-Einführung im Haus zu testen, ein weiteres Viertel hat offenbar Teil-Checks durchgeführt. Auf der anderen Seite geben 35 Prozent und damit mehr als ein Drittel der Befragten an, dass ihre IT-Landschaft heute schon für EPSAS bereit ist.

Abbildung 18: IT-System-Bereitschaft für eine EPSAS-Einführung (Angabe in Prozent, n=55)



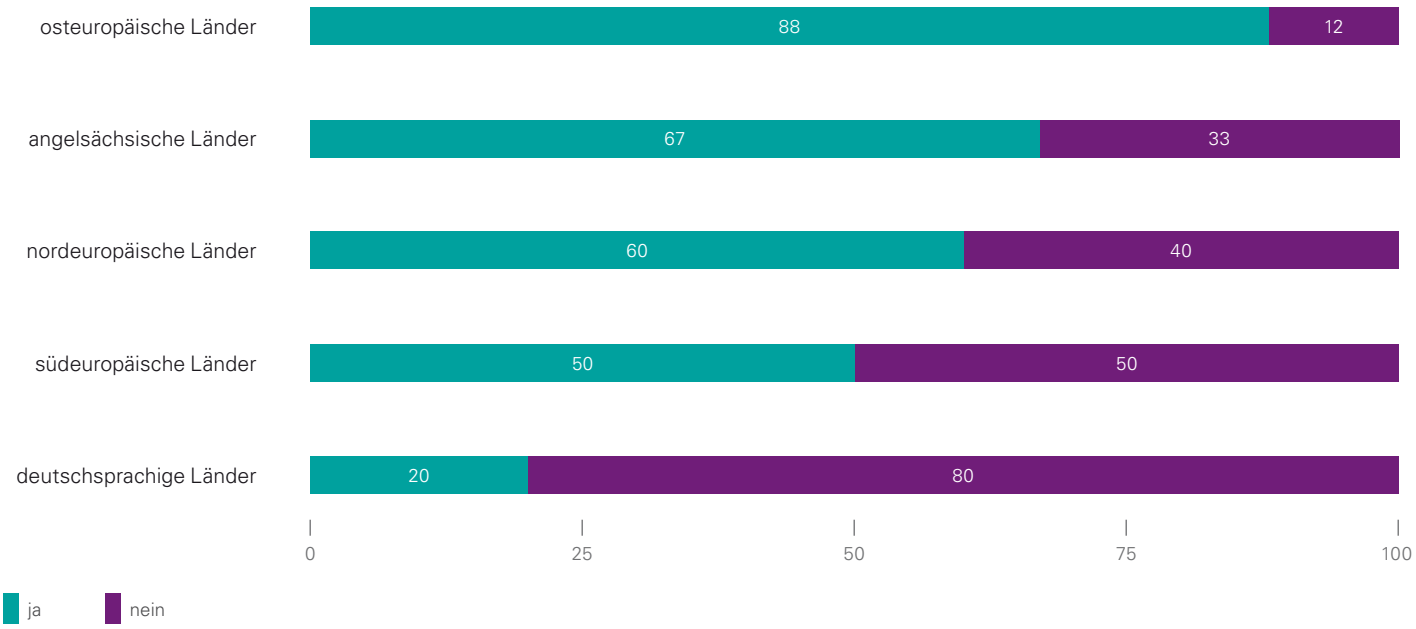
Quelle: eigene Darstellung, 2018

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Bei der Einschätzung zu den Modernisierungsnotwendigkeiten der IT-Systeme zeigt sich, wie schon oben in den Abbildungen 11 und 14, eine nationale Aufteilung in Europa (vgl. Abbildung 19). Demnach offenbaren vor allem Antworten aus deutschsprachigen Ländern geringe Bedenken, die südlichen EU-Länder sind zweigeteilt, aber die nordeuropäischen (60 Prozent), die angelsächsischen (67 Prozent) und vor allem die osteuropäischen Länder hingegen sehen laut einer Mehrheit der Befragten in den mit den EPSAS einhergehenden Auswirkungen auf die IT-Systeme offenbar eine Herausforderung. Die augenscheinlich recht geringe Besorgnis der Befragten deutschsprachiger Länder kann nicht ohne Verweis auf die in Abbildung 14 (S. 31) erkennbare relativ geringe generelle Bereitschaft zur EPSAS-Umstellung interpretiert werden. Möglicherweise waren die Antworten weniger durch die hohe Leistungsfähigkeit der eigenen Systeme bestimmt, als vielmehr durch die Erwartung, dass die EPSAS nicht bzw. erst langfristig kommen werden (vgl. Abbildung 11, S. 28).

Im Hinblick auf die Kosten, die mit einer EPSAS-Einführung für die notwendige Umstellung der gesamten IT-Landschaft einhergehen, erscheinen die befragten Entscheidungsträger unschlüssig. Lediglich neun Prozent der Befragten haben ein Budget für die EPSAS-bedingte Umstellung der IT-Landschaft in ihre aktuelle finanzielle Planung eingestellt (vgl. Abbildung 20). Dieses Antwortverhalten sollte in engem Zusammenhang mit der Frage nach dem Zeitpunkt der potenziellen EPSAS-Einführung gesehen werden (vgl. Abbildung 10, S. 27). Lediglich 22 Prozent erwarten eine Einführung innerhalb der nächsten fünf Jahre. Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht überraschend, dass sehr wenige Entscheidungsträger die potenziell entstehenden IT-Kosten in die aktuelle (kurzfristige) finanzielle Planung einbezogen haben. Trotzdem wünschen sich drei Viertel der Befragten bereits heute schon eine Bewertung der IT-Landschaft in ihrer Organisation, um potenzielle Risiken bei einer EPSAS-Einführung zu erkennen.

Abbildung 19: Einschätzung bezüglich der Frage: „Sind Sie besorgt, dass die IT-Landschaft Ihrer Organisation bei einer EPSAS-Einführung modernisiert werden müsste?“ (nach Regionen; Angabe in Prozent, n=54)

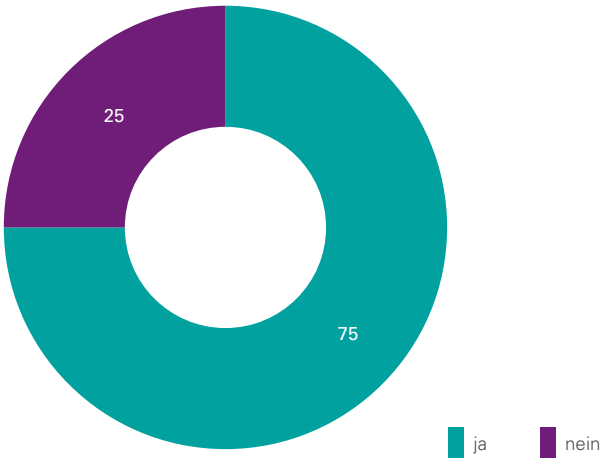


Quelle: eigene Darstellung, 2018

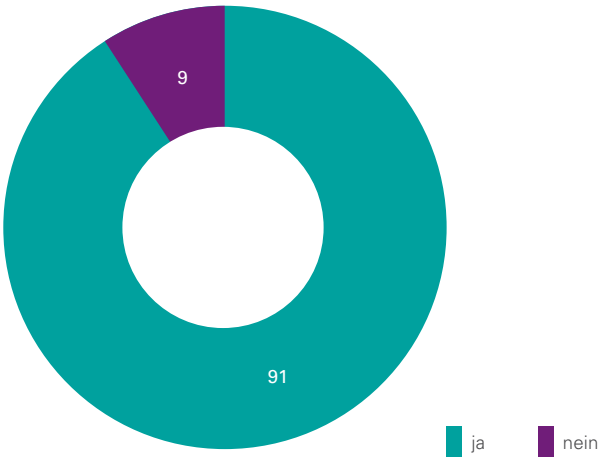
© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Abbildung 20: Einschätzung zur Vorbereitung der IT-Modernisierung bei einer EPSAS-Einführung (Angabe in Prozent, n=55)

Ich wünsche mir schon heute eine Bewertung der IT-Landschaft in meiner Organisation, um potenzielle Risiken einer EPSAS-Einführung zu erkennen.

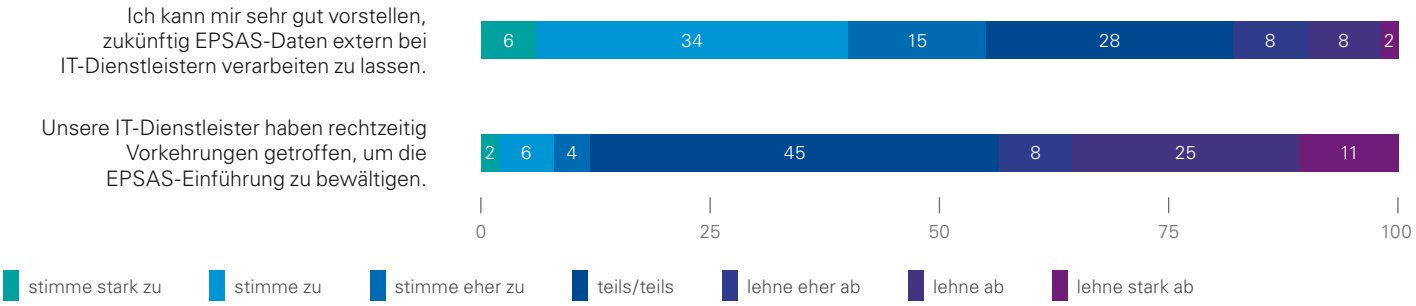


Mit einer EPSAS-Einführung könnten zusätzliche Kosten für die Verbesserung der IT-Landschaft einhergehen. Haben Sie diese Kosten schon in die aktuelle finanzielle Planung einbezogen?



Quelle: eigene Darstellung, 2018

Abbildung 21: Relevanz von externen IT-Dienstleistern in Bezug auf EPSAS (Angabe in Prozent, n=55)



Abweichungen zu 100 Prozent sind rundungsbedingt.

Quelle: eigene Darstellung, 2018

Da eine solche Bewertung der IT-Landschaft beispielsweise durch externe Dienstleister durchgeführt werden könnte, liegt die Frage nach der generellen Unterstützung durch externe IT-Dienstleister im Rahmen des Reformprozesses nahe (vgl. Abbildung 21). So könnte sich auch im öffentlichen Sektor etwas mehr als die Hälfte der Befragten vorstellen, Daten des öffentlichen Rechnungswesens zukünftig von externen IT-Dienstleistern verarbeiten zu lassen. Misst die Hälfte der Befragten externen IT-Dienstleistern eine Relevanz in Bezug auf die EPSAS-Einführung zu, so fühlen sich aktuell jedoch nur sehr wenige durch ihren derzeitigen IT-Dienstleister gut vorbereitet. Lediglich zwölf Prozent der befragten Entscheidungsträger glauben, dass ihr IT-Dienstleister rechtzeitig Vorkehrungen getroffen hat, um eine EPSAS-Einführung zu bewältigen, immerhin 44 Prozent verneinen diese Aussage.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

TEIL C

Schlussfolgerungen

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

C.1 Stetiger Wandel: Accrual Accounting ist zum Referenzsystem in Europa geworden

Die deutsche Staatsebene liegt im internationalen Vergleich auf dem Gebiet der Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens beim generellen Wandel vom Cash Accounting zum Accrual Accounting zurück. Auf der Zentralebene der Mitgliedsstaaten in der Europäischen Union ist die Reform in Richtung eines kaufmännisch orientierten öffentlichen Rechnungswesens dagegen weitgehend abgeschlossen. Die jüngste Initiative der Europäischen Kommission und von Eurostat zur Standardisierung und Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens ist eine Entwicklung, welche Bund und Länder, höchstwahrscheinlich auch die Kommunen, beeinflussen wird.

Es ist davon auszugehen, dass ein EU-Legislativprozess die Umsetzung der EPSAS nach dem Jahr 2020 vorschreiben wird. Bis dahin wird der überwiegende Teil der europäischen Mitgliedsländer in der Rechnungslegung nicht nur wie jetzt schon auf Accrual Accounting umsteigen, sondern auch sehr nah an den IPSAS orientiert sein, sodass die dann verpflichtende Einführung der EPSAS für diese Staaten einen relativ geringen Reformaufwand darstellen wird. Vermutlich werden diese Staaten die EPSAS-Initiative bzw. den EU-Legislativprozess unterstützen, wenn nicht sogar vorantreiben.

Unsere Studie zeigt außerdem: Je länger ein System des öffentlichen Rechnungswesens bereits kaufmännischer Natur ist, desto eher werden seine Informationen zur Entscheidungsfindung für die Politik verwandt. Es ist somit auch hier von einem Gewöhnungseffekt auszugehen.

C.2 Standardisierung gilt als Merkmal einer modernen Fiskalsteuerung

Ein wesentliches Element eines modernen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens ist die Rechnungslegung. Aufgrund der insbesondere in Deutschland gemachten Erfahrungen sind Harmonisierungsbestrebungen grundsätzlich sinnvoll, sie ermöglichen erst die Vergleichbarkeit der jeweiligen Verschuldungs- und Vermögenssituation und sind langfristig kostengünstiger als heterogene Strukturen. Aus deutscher Perspektive würde die EPSAS-Einführung die für absehbare Zeit wahrscheinlich letzte Chance darstellen, die heterogene Landschaft des deutschen öffentlichen Rechnungswesens über alle Ebenen hinweg zu standardisieren.

Den Antworten unserer Studie lassen sich Belege dafür entnehmen, dass auch die befragten Experten das EPSAS-Projekt der Europäischen Kommission als einen sinnvollen Schritt erkennen. So ist den Befragten die EPSAS-Initiative gut bekannt und sie bestätigen die avisierten Ziele der EU-Kommission, wie etwa die Vergleichbarkeit der Mitgliedsstaaten und die Transparenz über die Haftungsrisiken untereinander. Die Hälfte der Befragten sieht sich aus organisatorischer Sicht bereits heute schon dazu bereit, die EPSAS einzuführen.

Die Bereitschaft zur EPSAS-Einführung (EPSAS Readiness) scheint von der fiskalischen Situation in einem Land abhängig zu sein, das heißt, öffentliche Verschuldung und die Reform des öffentlichen Rechnungswesens stehen miteinander in Verbindung. Umso mehr stellen sich Fragen, wer in Zukunft EPSAS-Abschlüsse lesen wird, ob diese Informationen für den Zugang zum Kapitalmarkt relevant sind und ob sich die Haushaltssteuerung und die Fiskalpolitik durch die Vorlage von Jahresabschlüssen auf EPSAS-Basis verändern werden.

Außerdem stellt sich heraus, dass je länger der Umstellungszeitpunkt in einem Land auf Accrual Accounting bereits zurückliegt, die Zustimmung zur Aussage größer ist, dass die EPSAS keine Verbesserung bedeuten würden.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

C.3 Deutschlands konstruktive Mitarbeit im Standardisierungsprozess ist geboten

Allein schon durch den Fiskalpakt bzw. den ESM, in denen Deutschland finanzielle Verbindlichkeiten für Drittländer übernimmt, sollte Deutschland im Rahmen seiner europäischen Verpflichtungen nicht nur daran gelegen sein, die Höhe und die Risiken des eigenen finanziellen Einstands vollständiger als bisher (beispielsweise aus Pensionslasten) standardisiert in Staatsbilanzen zu erfassen und zu dokumentieren. Es ist ebenso das Interesse einzufordern, die finanzielle Lage jener Mitgliedsländer einsehen zu dürfen, für die Haftungen übernommen werden. Dies setzt aber auch voraus, selbst die „eigenen Bücher" zu öffnen.

Derzeit fordert Deutschland auf der einen Seite von anderen Mitgliedsstaaten die Umsetzung umfassender Reformen (zum Beispiel in Griechenland). Auf der anderen Seite spielt die deutsche Bundesebene bei großen Reformprojekten wie den EPSAS eine eher bremsende Rolle. Diese Haltung manifestiert sich überdeutlich in der Forderung des Deutschen Bundestags, dass ein Wahlrecht zwischen den EPSAS und der Beibehaltung des bisherigen Systems etabliert werden soll. So wird einerseits gefordert, Wahlrechte und Ermessensspielräume (wie von den IPSAS bekannt) in den EPSAS auszuschließen, und gleichzeitig andererseits für ein grundsätzliches Wahlrecht bzw. für EPSAS und Kameralistik plädiert.

Trotz aller Unzulänglichkeiten und gravierenden Probleme, die jeder Standardisierungsprozess mit sich bringt, wie Umstellungskosten oder die Aufgabe von etablierten Praktiken, ist ein konsequentes pragmatisches Engagement Deutschlands geboten, um bei der Entwicklung von Standards aktiv und prägend mitzuwirken. Mit der Entscheidung, nicht die bestehenden IPSAS zu übernehmen, sondern EPSAS-Standards selbst zu prägen und eine EPSAS-Verwaltungsstruktur aufzubauen, hat die Kommission explizit einen Partizipationshebel geschaffen, sich in den EPSAS-Prozess zu integrieren. Konkret bedeutet dies, neue Standards dahingehend mitzugestalten, dass auch Grundsätze des deutschen Rechnungswesens (insbesondere bei Bewertungsfragen, dem Zuschnitt von Konsolidierungskreisen in der Konzernsicht oder Regelungen zur Bildung von Rückstellungen) mit in die Entwicklung einfließen.

C.4 Die Vorteile des Accrual Accounting werden europaweit erkannt, aber es gibt Weiterentwicklungsbedarf in den Standards

Das Bewusstsein über die Schwachstellen des tradierten kameralen Haushalts- und Rechnungswesens hat zu einem flächendeckenden Reformprozess in der westlichen Welt geführt. Ein kaufmännisches Rechnungswesen auf Basis der doppelten Buchführung (Accrual Accounting) kann institutionelle Transparenz als notwendiges Demokratieprinzip gewährleisten und mit seinem Systemwechsel

- die Dominanz der Zahlungsrechnung auf die Ergebnisrechnung (in Form von Aufwand und Ertrag) verlagern,
- den Ressourcenverbrauch systemimmanent erfassen und die Teilrechnungen zu einem Gesamtsystem integrieren sowie
- überhaupt erst eine Gesamtsicht auf eine Gebietskörperschaft/ein Staatswesen als Ganzes im „Konzernbild" ermöglichen.

Erst durch Ausweis von Aufwand und Ertrag wird es möglich, den in jeder Periode angefallenen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) durch die Erwirtschaftung eines entsprechenden Ressourcenaufkommens (Erträge) in derselben Periode zu decken. Wenn in diesem Sinne in jeder Periode nicht mehr Ressourcen verbraucht werden, als Ressourcen zur Verfügung stehen, wird aus dem Prinzip „Periodengerechtigkeit" eine Generationengerechtigkeit.

61 Prozent der Befragten stimmen zu, dass die Informationen aus dem bestehenden System des öffentlichen Rechnungswesens zur politischen Entscheidungsfindung verwandt werden (vgl. Abbildung 6, S. 24). Gerade vor dem Hintergrund, dass ein knappes Viertel der Studienteilnehmer diesem Punkt nicht zustimmt (24 Prozent), sollte in einem idealtypischen System der öffentlichen Ressourcenbewirtschaftung eine konzeptionelle Verbindung zwischen dem Rechnungswesen und dem Haushaltswesen hin zu einem integrierten Gesamtsystem hergestellt

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

werden, um damit die Informationen aus dem Accrual Accounting in einem definierten Prozess für die politische Entscheidungsfindung (Accrual Budgeting) systematisch bereitzustellen. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Anspruch besteht, einen politischen bzw. fiskalischen Steuerungsnutzen zu entfalten.

Von einem Weiterentwicklungsbedarf im öffentlichen Rechnungswesen ist hingegen auszugehen, wenn man betrachtet, dass lediglich 54 Prozent der Befragten die derzeitigen Ansätze des Accrual Accounting in ihrem Land als geeignet zur Darstellung von Finanzinstrumenten ansehen und sogar nur 35 Prozent dem derzeitigen System eine genaue Darstellung bzw. Berechnung der Pensionsbelastungen von Beamten zutrauen (vgl. Abbildung 5, S. 23). Angesichts der besonderen Bedeutung der Pensionslasten ist zu fordern, dass die EPSAS klare Bewertungsregeln für Pensionslasten für Beamte etablieren (zum Beispiel durch einen Diskontierungszins). Auch die Tatsache, dass ein kaufmännisches Rechnungswesen per se ein Informationssystem für das staatliche Risikomanagement ist, wird durch die Befragten verneint. Auch hier stellt sich die Frage, wie sehr die EPSAS auch Standards zur Abbildung von Risiken mitumfassen müssten, dies betrifft beispielsweise Regeln für die Abbildung von Transferzahlungen im Sozialbereich, aber auch Verflechtungen mit Stabilitätsmechanismen der Eurozone, Bankenrettungsfonds oder die Darstellung von Anteilen an der EZB.

Während der Großteil der Befragten (77 Prozent) angibt, dass das derzeit in ihrem Land verwendete System den nationalen gesetzlichen Anforderungen entspricht, wenig fehlerhaft ist und auch valide Werte bezüglich der tatsächlichen finanziellen Situation wiedergibt, so empfinden doch 65 Prozent der Befragten das derzeitige System als kompliziert und 63 Prozent als schwer verständlich für neue Mitarbeiter (vgl. Abbildung 8, S. 26). Gerade aufgrund dieser kritischen Einschätzung sollte die EPSAS-Initiative besonders auf die Entwicklung von einfachen Regeln und Standards Wert legen. Die Reduktion von Wahlrechten in Standards, Vereinfachungsmöglichkeiten für kleine öffentliche Einheiten oder Wesentlichkeitsgebote (zum Beispiel Bilanzierungsschwellen) würden in diese Richtung weisen.

C.5 Ein integrativer Ansatz von öffentlichem Rechnungswesen und Haushaltswesen ist notwendig

Unsere Studie zeigt, dass ein Haushaltswesen, das Daten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen (Accrual Accounting) systematisch für die Haushaltsplanung verwendet, in den Mitgliedsstaaten Europas kaum stattfindet (vgl. Tabelle 1). Der Haushalt stellt aber nach wie vor das wichtigste Steuerungsinstrument im öffentlichen Sektor dar. Sofern nun im Sinne eines reformierten Rechnungswesens lediglich Rechenschaft über einen zurückliegenden Betrachtungszeitraum abgelegt wird (typischerweise ein Geschäfts- bzw. Haushaltsjahr), stellt sich die Frage, ob nicht auch für den (kommenden) Haushalt in gleicher Weise Aufwendungen bzw. Erträge zu planen bzw. budgetieren sind. Wenn das Rechnungswesen einen kaufmännischen und das Haushaltswesen einen kameralen Charakter aufweist, besteht das Risiko, dass Entscheidungsträger weiterhin rein zahlungsorientiert entscheiden, sie also weiterhin in rein zahlungsstromorientierten Denk- und Steuerungsstrukturen verhaftet bleiben. Das in der Rechnungslegung etablierte Ressourcenverbrauchskonzept wäre nur Beiwerk zum weiterhin dominanten Geldverbrauchskonzept in der Haushaltsplanung. Die Verknüpfung von kaufmännischem Rechnungswesen (Accrual Accounting) und kaufmännischem Haushaltswesen (Accrual Budgeting), wie es beispielsweise das Konzept der Integrierten Verbundrechnung für die deutschen Kommunen kennt, sollte auch als Leitkonzept zur Umsetzung in Europa dienen. Das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen bildet eine Reformeinheit (Reformzwilling).

Vor diesem Hintergrund ist es geboten, dass die EPSAS-Reform (direkt oder indirekt) auch das Haushaltswesen mitdenkt und (zumindest langfristig in Folgeprojekten) Regeln für die Konturen eines auf kaufmännischen Prinzipien beruhenden Haushaltswesens (Accrual Budgeting) skizziert, auch wenn die konkrete Umsetzung in der Hoheit der einzelnen Mitgliedsländer liegt. Die vage Hoffnung, dass die Länder aus Praktikabilitätsgründen das Haushaltswesen mit modernisieren, reicht nicht aus. Dies zeigt sich auch in dem derzeitigen extrem schwach ausgeprägten Umsetzungsstand des Accrual Budgeting in Europa. Es ist insofern zu erwarten, dass beispielsweise die deutsche Bundesebene im Falle einer verpflichtenden EPSAS-Einführung (nur Rechnungslegung) letztlich zwei Systeme parallel aufrechterhalten wird. Gesteuert würde dann weiterhin nach kameraler Logik und zwei nicht komplementäre Systeme würden parallel betrieben, wobei zwar Kosten für die EPSAS anfallen, aber der Steuerungsnutzen nicht gehoben wird.

Eine reine Reform des Rechnungswesens (ohne Beachtung des Haushaltswesens) setzt sich dem Risiko aus,

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

den Mehrwert des Reformprojekts stark zu vermindern. Denn die reine Präsentation von Staatsbilanzen bzw. öffentlichen Jahresabschlüssen würde wahrscheinlich zu geringen bzw. keinen (fiskalischen) Verhaltensänderungen führen und damit auf eine reine (kaufmännisch basierte) Finanzstatistik reduziert[3].

Es wäre somit erforderlich, mit der Entwicklung der EPSAS-Rechnungslegungsstandards auch gleich Empfehlungen für ein einheitliches Haushaltswesen der Mitgliedsländer zu entwickeln. Diese Standards zum Haushaltswesen müssten dabei den klassischen Budgetfunktionen genügen und einem konsistenten System von Haushaltsgrundsätzen folgen. Insbesondere muss gewährleistet sein, dass die Vorschriften mit dem parlamentarischen Budgetrecht im Einklang stehen. Die jüngsten Bestrebungen aus Brüssel, spätestens seit der Griechenlandkrise Einfluss auf die Strukturen der nationalen Haushalte zu nehmen, weisen bereits in diese Richtung. Mit dem Ziel der Sicherung der nationalen Haushaltsdisziplin entstand auf Vorschlag der Europäischen Kommission bereits das „Europäische Semester" zur frühzeitigen Überprüfung der nationalen Haushaltsentwürfe, bevor diese von den nationalen Parlamenten beschlossen werden.

Die Einbeziehung des Haushaltswesens in die skizzierte Reformentwicklung wird jedoch Legitimations- und Akzeptanzprobleme vonseiten der Politik mit sich bringen, da finanzielle Handlungsspielräume angesichts des erweiterten Schuldenbegriffs höchstwahrscheinlich geringer werden.

C.6 Kaufmännische Schuldenbremse: Die EPSAS-Einführung ist im Gesamtzusammenhang mit nachhaltigen Austeritätsbestrebungen in Europa zu sehen

Es gibt innerhalb der EU eine tiefe und zur Gewöhnung gewordene Staatsschuldenkrise, die politisch und ökonomisch kaum beherrschbar zu sein scheint. Ursachen sind die bisher fehlenden konsequenten Sanktionen bei Regelverstößen, eine negative Anreizwirkung durch das Extremniedrigzinsniveau der Zentralbank, aber auch eine mangelnde institutionelle Transparenz des klassischen öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens.

Sollte sich eine verpflichtende harmonisierte EPSAS-Haushaltsplanung als unrealistisch erweisen und sollten die staatlichen EPSAS-Bilanzen (wie ehedem die Daten über die Staatsverschuldung aus der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung) ein wenig beachtetes Zahlenwerk bleiben, so müsste umso mehr über eine starke europäische Kontrollinstanz nachgedacht werden. Diese müsste mit Sanktions- und Eingriffsregeln ausgestattet werden, wenn EPSAS-Bilanzen bzw. auf EPSAS basierende Jahresabschlüsse kontinuierlich prekäre Haushaltslagen offenlegen.

Grundlage dafür könnte eine Schuldenbremse auf kaufmännischer Basis (Accrual Debt Brake) sein. Dies könnte konkret derart ausgestaltet sein, für den staatlichen Haushaltsausgleich das ordentliche Ergebnis (sowohl in der Planung als auch in der Rechnung) vorzuschreiben, das heißt, die Erträge müssen in jedem Jahr die Aufwendungen decken. Ein Eigenkapitalverzehr darf somit nur in begründeten Ausnahmefällen stattfinden (zum Beispiel bei Naturkatastrophen). Bei kontinuierlicher Verfehlung des Haushaltsausgleichs müssten dann europäische Instanzen zum Beispiel über verpflichtende Steuererhöhungen oder Ausgabenreduktionen zum Ausgleich des Defizits entscheiden dürfen.

All dies entspricht jedoch nicht der europäischen Idee von national autonomer Haushaltsführung und Steuerpolitik. Auf der anderen Seite trägt es der bereits jetzt in erheblichem Umfang bestehenden solidarischen Hilfe der Mitgliedsstaaten untereinander Rechnung. Umso mehr sollte den Mitgliedsstaaten selbst an einem funktionalen und transparenten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen gelegen sein, das fiskalische Grenzen offenlegt und Steuerungsanreize im Hinblick auf eine solide und generationengerechte Haushaltsführung setzt.

3 Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Kapitalmarkt als Korrektiv fehlt, der auf Basis der Bewertung von Jahresabschlüssen die Fremdkapitalvergabe steuert bzw. bepreist (so wie in der Privatwirtschaft üblich). Das Niedrigzinsumfeld der EZB und das Ankaufprogramm von Staatsanleihen hat den Kapitalzugang extrem vereinfacht, sodass Risikoaufschläge auf Kapital für Staaten fast nicht mehr festzustellen sind.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Literatur

Adam, B. (2013): Einführung in die IPSAS. Grundlagen und Fallstudie. Berlin: Erich Schmidt Verlag

Adam, B. (2014): Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSASs/EPSASs von kommunalem Haushaltsrecht und Einschätzungen des resultierenden Umstellungsaufwands. Gutachten im Auftrag der Bertelsmann Stiftung, des Deutschen Städtetags, Städte- und Gemeindebunds, Landkreistags und der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement. Berlin, 25.8.2014

Bals, H. (2008): Neues kommunales Finanz- und Produktmanagement. Erfolgreich steuern und budgetieren. München: Verlag Jehle

Budäus, D. (2009): Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland. Herausgegeben von: Bertelsmann Stiftung und KGSt. Berlin, 4.5.2009

Budäus, D.; Burth, A. und Hilgers, D. (2013): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) – Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten Haushalts- und Rechnungswesens für Europa. In: Verwaltung und Management, 19(6), S. 289–295

Bundesrechnungshof (2014): Bericht an den Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedsstaaten der Europäischen Union

Bund-Länder-Arbeitskreis EPSAS (2017): Grundsatzpapier. Online abrufbar unter: www.bundesfinanzministerium.de. Zuletzt geprüft am 26.6.2017

Burth, A. und Hilgers, D. (2014): Cui bono? Depicting the benefits of the new municipal budgeting and accounting regime in Germany. Journal of Business Economics 84 (4), S. 531–570

Deutscher Bundesrat (2014): Drucksache 811/13 – Entschließung des Bundesrates zur angestrebten Einführung von europäischen Rechnungsführungsstandards (EPSAS). Berlin, 14.2.2014

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Deutscher Bundesrat (2017): Drucksache 272/17 – Stellungnahme der Bundesregierung zu der Entschließung des Bundesrates zur angestrebten Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards (EPSAS). Online abrufbar unter: www.bundesrat.de. Zuletzt geprüft am 26.6.2017

Deutscher Bundestag (2013): Drucksache 17/14148 – Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament – Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsprüfungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedsstaaten / Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedsstaaten. Berlin, 26.6.2013

Deutscher Bundestag (2015a): Bundestagsbeschlüsse am 5. und 6. März. Online abrufbar unter: http://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2015/kw10_angenommen_abgelehnt/363754. Zuletzt geprüft am 26.6.2017

Deutscher Bundestag (2015b): Drucksache 18/4182. Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament. Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsprüfungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedsstaaten. Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedsstaaten. Berlin, 3.3.2015

Deutscher Städtetag (2016): Gemeindefinanzbericht 2016 – Integration fair finanzieren – gute Ansätze weiterverfolgen. Berlin

Deutscher Städte- und Gemeindebund (2014): Positionspapier: EU-Rechnungsführung löst keine Haushaltsprobleme. Berlin

Ernst & Young (2012): Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States. Erstellt im Auftrag von Eurostat

Europäische Kommission (2013a): Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten. Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM (2013) 114 final. Brüssel, 6.3.2013

Europäische Kommission (2013b): Konsultationspapier – Begleitdokument zur öffentlichen Konsultation „Umsetzung europäischer Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den EU-Mitgliedsstaaten – öffentliche Konsultation zu den Verwaltungsgrundsätzen und -strukturen künftiger EPSAS". Luxemburg, 25.11.2013

Europäische Kommission (2014): Call for Proposals – Preparatory work for the modernisation of public sector accounting systems on an accruals basis. Brüssel, 12/2014

Europäische Kommission (2017): 2017 Call for Proposals. Preparatory work for the modernisation of public sector financial accounting systems on an accruals basis. Brüssel, 3.4.2017

Europäische Union (2015): Anforderungen an die Haushalte der Länder des Euro-Währungsgebietes. Online abrufbar unter: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/?uri=LEGISSUM:ec0021. Zuletzt abgerufen am 15.6.2017

Eurostat (2015): EPSAS Grants awarded for publication. Luxembourg, 14.10.2015

Eurostat (2017): EPSAS working group – guidance for the first-time implementation of accrual accounting. Version 1.0. Brüssel, 5.4.2017

Gnädinger, M. und Grieger, T. (2008): Gerechte Regelung. Kommune21, 10/2008, S. 60–61

Hirsch, B.; Nitzl, C. und Schauß, J. (2015): The influence of management accounting departments within German municipal administrations. In: Financial Accountability & Management, 31(2), S. 192–218

Hoffsümmer, S.; Grundnig, K. und Hilgers, D. (2016): Die finanzwirtschaftliche Lage deutscher Kommunen – Eine Analyse kommunaler Bilanzen. In: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen, 4, S. 342–366

Hood, C. (1996): Beyond ‚progressivism': A new ‚global paradigm' in public management? In: International Journal of Public Administration, 19, S. 151–177

IFAC (2000): Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices. International Federation of Accountants. New York

Innenministerkonferenz (2003): Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen. Auflage 2 (neu) zum IMK-Beschluss vom 21.11.2003. Jena

Jones, H. R. und Caruana, J. (2015): EPSAS – Worrying the Wrong End of the Stick? In: International Journal of Public Administration, 38, S. 240–252

KGSt (2015): Internationale Rechnungslegungsstandards und ihre Anwendung in Kommunen (EPSAS). Bericht. Köln, 14/2015

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

KGSt (2016): Position der KGSt: Was bedeutet die Einführung europäischer Rechnungslegungsstandards für die Kommunen (EPSAS)? Köln, 3/2016

Lampe, H. W.; Hilgers, D. und Ihl, C. (2015): Does accrual accounting improve municipalities' efficiency? Evidence from Germany. In: Applied Economics, 47, S. 4349–4363

Makaronidis, A. (2015a): EPSAS-Einführung – Der Vorschlag der EU-Kommission, Präsentation am 25. Februar 2015, IDW Symposium zur Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – Was kommt auf Deutschland zu? Berlin

Makaronidis, A. (2015b): EPSAS als Rechnungsführungs- und Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. In: WPg Sonderheft, 68, Jg., S. 2–7

Makaronidis, A. (2016): Was ist und was soll EPSAS? Präsentation am 15. März 2016, Niedersächsischer Städtetag und Landeshauptstadt Hannover zur Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der EU durch European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) – abwegig oder alternativlos. Hannover

Mühlenkamp, H. und Glöckner, A. (2010): Rechtsvergleich kommunale Doppik – Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer. Speyerer Forschungsberichte 260

OECD (2017): Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries. OECD Publishing. Paris

Osborne, D. und Gaebler, T. (1992): Reinventing Government. How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector. Reading. Mass: Addison-Wesley

Paulsson, G. (2006): Accrual Accounting in the Public Sector: Experiences from the Central Government in Sweden. In: Financial Accountability & Management. 22(1), S. 47–60

Pina, V.; Torres, L. und Yetano, A. (2009): Accrual Accounting in the EU Local Governments: One Method, Several Approaches. In: European Accounting Review, 18(4), S. 765–807

PwC (2014): Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accruals accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. Studie im Auftrag von Eurostat. Final Draft: 30.6.2014

Saint Martin, D. (2000): Building the new managerialist state. Consultants and the politics of public sector reform in comparative perspective. Oxford: Oxford University Press

Wüstemann, J.; Wüstemann, S. und Conrath-Hargreaves, A. (2016): Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in der Europäischen Union. Baden-Baden: Nomos

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.

Kontakte

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Mathias Oberndörfer
Bereichsvorstand Öffentlicher Sektor
T +49 30 2068-4971
moberndoerfer@kpmg.com
www.kpmg.de/oeffentlicher-sektor

Institut für den öffentlichen Sektor e.V.
Klingelhöferstraße 18
10785 Berlin

Dr. Ferdinand Schuster
T +49 30 2068 2060
de-publicgovernance@kpmg.com
www.publicgovernance.de

T-Systems International GmbH
Überseering 2
22297 Hamburg

Heiko Berends
T +49 170 7903577
heiko.berends@t-systems.com
www.t-systems.de/e-government

Bildnachweise: S. 5 ©VectorsMarket/shutterstock.com; S. 20 ©vladwel/shutterstock.com; S. 41 ©Jemastock/shutterstock.com

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2018 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International"), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. Der Name KPMG und das Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.