



RIPSA

RESEARCH INITIATIVE FOR
PUBLIC SECTOR ACCOUNTING

Prof. Dr. Sonja Wüstemann, Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

Ringen um Transparenz – Überblick zum Stand des öffentlichen Rechnungswesens in Europa

Fachtagung „Doppisches Rechnungswesen in Deutschland in einem sich
verändernden europäischen Umfeld“ in Berlin, 11. September 2019



Gliederung

- I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts
- II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung
 - 1) Technische Entwicklung von EPSAS
 - 2) Legitimationsdefizite
- III. Stand des öffentlichen Rechnungswesens in der EU
 - 1) Gründe für Doppik-Einführung
 - 2) Heterogenität der IPSAS-Übernahme
 - 3) Nutzung der Doppik



I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts

I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



In der **Staatschuldenkrise** hat sich deutlich gezeigt, dass die Regierungen ihre **Finanzstabilität** zweifelsfrei nachweisen müssen und in der Berichterstattung über die öffentlichen Finanzen mehr Stringenz und **Transparenz** erforderlich sind. In der Richtlinie 2011/85/EU (Richtlinie für die haushaltspolitischen Rahmen) wird anerkannt, dass **vollständige und zuverlässige Haushaltsdaten**, die zwischen allen Mitgliedstaaten vergleichbar sind, für die **haushaltspolitische Überwachung auf EU-Ebene** entscheidend sind. (...) Deshalb befürwortet Eurostat ein **mit dem ESVG übereinstimmendes System harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze** für alle Einheiten des Sektors Staat (EU-Kommission 2013).

▶ Haushaltspolitische Überwachung durch EU-Kommission und EZB

▶ Primärzweck der Verbesserung der Qualität der statistischen Daten

I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



The EU Public Sector Accounting Standards (EPSAS) initiative aims to provide **harmonised accruals-based public sector accounting**. The main benefit would be providing a firmer basis for **understanding the financial position and performance** of public sector entities at all levels. This has the potential to **improve evidence-based decision-making** and **accountability** at both the EU and national and sub-national levels. In addition, this would further enhance the integration and **efficiency of capital markets**, the analysis of public finances and also provide more efficient ways of **producing statistics** and controlling revisions and risks. (EU-Kommission 2019)

- ▶ Einheitliche doppelte Rechnungslegung
- ▶ Einblick in die VFE-Lage
- ▶ Entscheidungsnützlichkeit / Rechenschaftslegung
- ▶ Kapitalmarkteffizienz
- ▶ Qualität der statistischen Daten als untergeordnete Zielsetzung

I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



- Standardisierte **Transparenz** durch Übernahme internationaler Rechnungslegungsstandards (**IFRS/IPSAS**) zur Überwindung von **Krisen** und Wiederherstellung von **Vertrauen, Legitimität** und **Finanzstabilität** (Arnold 2009; Heald 2013)
 - IFRS-Einführung in Korea als Bestandteil des IMF-Bailouts (Arnold 2009)
 - IPSAS-Einführung von IPSAS in EU-Kommission als Folge institutioneller Krise (Grossi/Soverchia 2011)
 - IPSAS-Einführung in Griechenland (Morales u.a. 2014)

I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



- Wahrnehmung von IFRS/IPSAS als **Garant für Transparenz**
 - “Transparency appears to be equated (...) to compliance with international public sector accounting standards (IPSAS).” (Heald 2013)

- „Aufstieg transnationaler **privater Standardsetzer**
 - „increasing presence and involvement of a constellation of private organisations with no official mandate“ (Mehr Pouya/Salles-Djelic 2019)

I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



- Erwartung der Kontrolle und **Disziplinierung** durch den **Kapitalmarkt / Bürger** (Mehrpowya/Salles-Djelic 2019)

- „The use of **made-up users**“ (Stenka/Jaworska 2019)
 - Bürger: „The missing user, even when information is available, is one of the intrinsic barriers to fiscal transparency.“ (Heald 2013)
 - Politiker: Nutzung doppischer Rechnungslegung für politische Entscheidungen?
 - Untergeordnete Rolle des Kapitalmarkts als „user“



II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung



Neuordnung des Verfahrens (2015)

- Erst Fakten über das „**Wie**“ schaffen, dann über das „**Ob**“ entscheiden
 - ▶ 1) Technische Entwicklung von EPSAS
 - 2) Finanzielle Förderung von Doppik-/IPSAS-Implementierungen in Mitgliedstaaten
 - 3) Auswirkungsanalyse („Impact Assessment“)
 - 4) Kommunikation mit den Stakeholdern

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

1) Technische Entwicklung von EPSAS



Entwurf EPSAS-Rahmenkonzept (2019) als Deduktionsbasis für EPSAS

- Enge Anlehnung an **IPSAS-Rahmenkonzept**
- **Symbolische** Verankerung **auslegungsoffener** Prinzipien (z.B. “prudence“)
- **Fehlen** zentraler **deutscher Grundsätze** (z.B. Realisationprinzip und Objektivierungsgebot)
- ▶ Gefahr, dass EPSAS-Rahmenkonzept eher zu **retrograden Rechtfertigung** und Legitimation **politisch motivierter Standardsetzungsentscheidungen** genutzt wird („backward reasoning“) als zur deduktiven Ableitung konsistenter Einzelstandards („forward reasoning“).

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

1) Technische Entwicklung von EPSAS



EPSAS Issue Paper (EY/PwC)

- Vergleich und Diskussion existierender Systeme (IPSAS, ESA, national GAAP)
- Empfehlungen für EPSAS

IPSAS Screening (PwC)

- Abgleich des EPSAS-Rahmenkonzepts mit IPSAS zur Ermittlung von Abweichungsbedarfen



II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

1) Technische Entwicklung von EPSAS – Offene Fragen

Zusammenhang von IPSAS und EPSAS?

- EPSAS als bessere IPSAS?
 - „Die IPSAS sind aus unserer Sicht nur dann verwendbar, wenn sie **von den kapitalmarktorientierten IFRS entkoppelt** werden. Nur dann können sie den Zweck der öffentlichen Rechnungslegung erfüllen.“ (Nowak 2018)
 - „Eine **Abkehr von den IFRS (und IPSAS) wird praktisch nicht möglich** sein. Natürlich hat jeder eine idealtypische Vorstellung der Rechnungslegung, aber wir müssen auch **pragmatisch** sein.“ (Makaronidis 2018)

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

1) Technische Entwicklung von EPSAS – Offene Fragen



Zusammenhang von IPSAS und EPSAS?

- Konvergenz von EPSAS mit ESA 2010?
 - „Im Zweifel mangelt es (...) nicht an **qualitativ hochwertigen Finanzdaten**, sondern an einer soliden Haushaltspolitik und einer konsequenten Durchsetzung der europäischen Fiskalregeln. Beides **lässt sich nicht durch ein wie auch immer geartetes Rechnungslegungssystem erzwingen.**“
(Bundesrechnungshof 2017)
 - „GA serves different purposes and perspectives compared to NA. (...) The EPSAS development should take into consideration that GA-NA conceptual **differences** are likely to **remain**, and should be **managed in a reliable way** when translating the data between the two reporting systems.“
(Caruana u.a. 2019)

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

1) Technische Entwicklung von EPSAS – Offene Fragen



Zusammenhang von IPSAS und EPSAS?

- Welchen Einfluss haben EU/EPSAS auf IPSAS?
 - (I)nvolve(m)ent in the IPSASB standard-setting due process is somewhat sparse among EU members. (...) The **relative lack of EU member participation** (especially if comment letters from the UK are no longer included in that number) begs the question of the **legitimacy of IPSAS as a basis for EPSAS development**, despite the IPSASB's legitimacy across a larger audience.“ (Kidwell/Lowensohn 2019)
 - Anders bei den IFRS : EU-Unternehmen nehmen **mehr bei IASB-** als bei EFRAG-Konsultationen teil “because **lobbying the final decision maker** may be perceived as more efficient.“ (Weiß 2019)

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

2) Legitimationsdefizite



Pseudo-Einbindung der Mitgliedstaaten?

- Auslagerung der EPSAS-Vorbereitung an WP-Gesellschaften
- Dominanz von Eurostat im EPSAS-Ermittlungsprozess:
 - Diskussionen als „channel for informing interested parties“ und „**platform for communication** with third parties“ (Botzem 2012)
 - Normermittlung als „**‘ceremonial device’**, decoupled from the(.) actual decision making“ (Himick u.a. 2016)
 - „**silencing alternatives**, objections and criticisms“ als „**rhetorical strategy**“ (Young 2003)

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

2) Legitimationsdefizite



Legitimation von Eurostat als EPSAS-Normgeber?

- “It seems, to me, very strange to give a **statistical agency** the role of deciding what the **accounting rules** should be. It makes no more sense than to give an accounting body the job of determining what the statistical rules should be.” (Ian Ball, privates Interview)

II. Stand und Prozess der EPSAS-Entwicklung

1) Technische Entwicklung von EPSAS – Offene Fragen



Rechtsgrundlage für die EPSAS-Einführung?

- „Die Rechtsgrundlagendiskussion hilft nicht weiter. Aus Sicht der EU ist die Grundlage gegeben, das Parlament ist in der Mehrheit für EPSAS, im Rat kommen nur von Deutschland und den Niederlanden noch Bedenken, die aber wegen der Mehrheitsentscheidung im Zuge einer Abstimmung nicht ins Gewicht fallen würden. Eine Klage vor dem EuGH wird nicht erfolgreich sein. Das Ding läuft. IPSAS stehen schon in der Empfehlung der Kommission. Mitgliedstaaten führen IPSAS bereits ein.“ (Lehne 2019)



III. Stand des öffentlichen Rechnungswesens in der EU

III. Stand des öffentlichen Rechnungswesens in der EU



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	nein bzw. n.a.	Cash Accounting	abgeschlossen	in Umsetzung		
Bulgarien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting	abgeschlossen			
Dänemark	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Mischsystem	abgeschlossen			
Deutschland	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting				nicht geplant
Estland	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Mischsystem	abgeschlossen			
Finnland	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Mischsystem	abgeschlossen			
Frankreich	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting	abgeschlossen			
Griechenland	Mischsystem	nein bzw. n.a.	Cash Accounting			geplant	
Irland	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting			geplant	
Italien	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting		in Umsetzung		
Kroatien	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting	abgeschlossen	in Umsetzung		
Lettland	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting		in Umsetzung		
Litauen	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting		in Umsetzung		
Luxemburg	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting			geplant	
Malta	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting		in Umsetzung		
Niederlande	Cash Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting				nicht geplant
Österreich	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Mischsystem	abgeschlossen			
Polen	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting	abgeschlossen			
Portugal	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting		in Umsetzung		
Rumänien	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting		in Umsetzung		
Schweden	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Mischsystem	abgeschlossen			
Slowakei	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting	abgeschlossen			
Slowenien	Mischsystem	nein bzw. n.a.	Cash Accounting			geplant	
Spanien	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting	abgeschlossen			
Tschechien	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting		in Umsetzung		
Ungarn	Accrual Accounting	nein bzw. n.a.	Cash Accounting	abgeschlossen			
Vereinigtes Königreich (UK)	nein bzw. n.a.	IPSAS-orientiert	Mischsystem	abgeschlossen			
Zypern	Accrual Accounting	IPSAS-orientiert	Cash Accounting		in Umsetzung		

- **75% haben schon Doppik** in Rechnungswesen eingeführt (knapp 50% IPSAS-orientiert), aber: hohe Heterogenität
- Mit **Ausnahme** von **Deutschland** und **Niederlande** planen alle MS, Doppik einzuführen
- **Haushaltsrechnung** überwiegend noch **kameral**

Quelle: Hilgers u.a., Sind die EU-Staaten bereit für EPSAS, 2018, S. 13.

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

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesens in der EU



1) Gründe für Doppikeinführung

Coercive isomorphism

- Umstellung folgt formellem oder informellem Druck/Zwang von Institutionen, von denen eine Organisation finanziell abhängig ist, oder gesellschaftlichen Erwartungen.
 - Bspw. Portugal: „Erzwungene“ IPSAS-Einführung in Folge der Finanzkrise und als Bestandteil des IMF-Bailout-Programms (Jorge et al. 2018)

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU



1) Gründe für Doppikeinführung

Mimetic isomorphism

- **(Freiwillige) Nachahmung** der Praktiken anderer Organisationen, die als erfolgreicher und „more legitimate“ wahrgenommen werden
- IPSAS-Einführung in Folge von Krisen zur Gewinnung von **Vertrauen und Transparenz**
 - Bsp. externe Krise: Griechenland (Ball 2015)
 - Bsp. interne Krise: Österreich (Schatz 2019)

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU



1) Gründe für Doppikeinführung

Mimetic isomorphism

- Einführung **unternehmerischer Praktiken** im öffentlichen Sektor (NPM Reforms)
 - Bspw. UK, Finnland, Schweden, Dänemark (Oulasvirta 2014)
 - Doppik-Einführung im kommunalen Rechnungswesen in Deutschland
- „Law of stimulating arrears“: Orientierung an **westlichen EU-Ländern**
 - Bspw. Rumänien, Ukraine, Estland (de Wit 2011)
- **Finanzielle Unterstützung** der EU für „Nachahmer“
 - Bspw. Zypern, Ungarn, Malta

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

2) Heterogenität der IPSAS-Übernahme



Länderspezifische Versionen der IPSAS

- Starke IPSAS-Orientierung in osteuropäischen Ländern
 - Bspw. Estland (Argento u.a. 2018)
- IFRS-Orientierung in angelsächsisch-geprägten Ländern (UK) wg. Sektorneutralität
- Abweichungen aufgrund Inkonformität mit nationalen Gesetzen
 - Bspw. Österreich: Keine Anwendung von IPSAS 6 und 23
- Politisch motivierte Abweichungen („cherry picking“)
 - Bspw. Frankreich: keine Pensionsrückstellungen

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

2) Heterogenität der IPSAS-Übernahme



Länderspezifische Versionen der IPSAS

- Ablehnung von IPSAS bei funktionierenden national GAAP nach kontinentaleuropäischem Vorbild (Vorsicht, AHK)
 - Finnland und Dänemark (Oulasvirta 2014)
 - Deutschland: „die **in Deutschland relevanten Grundsätze** der Objektivierung, Rechenschaft, Ordnungsmäßigkeit und Kontrolle (müssen) Berücksichtigung finden“ (Deutscher Bundestag 2015)

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

2) Heterogenität der IPSAS-Übernahme



Erste Annäherungen an IPSAS in Deutschland (Mimetic isomorphism)

- EY-Studie für BMF (2016): Vergleich der IPSAs mit den SsD
- Finanzbehörde Hamburg/arf (2016): Proof of Concept – EPSAS in Hamburg
- Ankündigung der IPSAS-Einführung in Hessen (2019)

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

3) Nutzung der Doppik



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

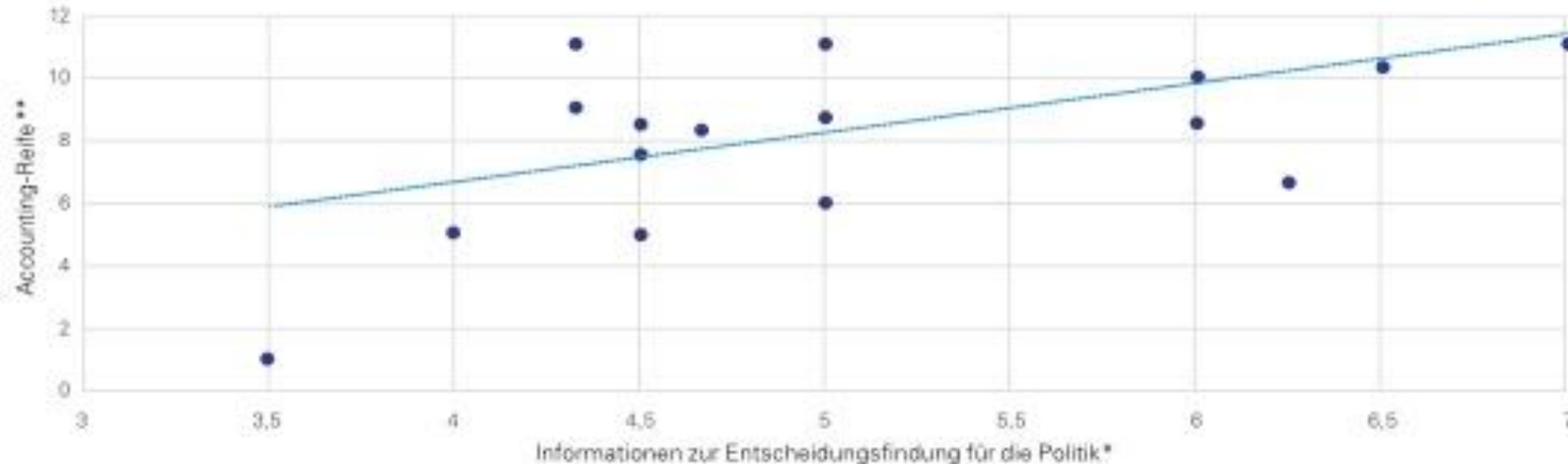
II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

3) Nutzung der Doppik



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

Quelle: Hilgers u.a., Sind die EU-Staaten bereit für EPSAS, 2018, S. 25.



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

Quelle: eigene Darstellung, 2018

► Gewöhnungseffekt: „Je länger (...) ein System des öffentlichen Rechnungswesens bereits kaufmännischer Natur ist, desto eher werden seine Informationen zur Entscheidungsfindung für die Politik verwandt.“

II. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

3) Nutzung der Doppik



Bestätigung des Gewöhnungseffekts in der Wissenschaft

- Vergleich deutscher und finnischer Kommunen (Lorson u.a. 2018)
 - Finnische Kämmerer erscheinen souveräner im Umgang mit kommunalen Jahresabschlüssen
 - Geringe Bedeutung der Rechenschaftsfunktion (ggü. Bürgern)



RIPSA

RESEARCH INITIATIVE FOR
PUBLIC SECTOR ACCOUNTING

www.ripsa.de

Literaturverzeichnis

Argento u.a. (2018): The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia, Public Administration and Development, Vol. 38, No. 1, S. 39–49.

Ball (2015): Greece adopts IPSAS!, Public Finance International, 19 May 2015.

Arnold (2009): Global financial crisis: The challenge to accounting research, Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, No. 6-7, S. 803–809.

Botzem (2012): The Politics of Accounting Regulation.

Bundesrechnungshof (2017): Bericht nach § 99 BHO über die angestrebte Einführung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union.

Caruana u.a. (2019): The Development of EPSAS: Contributions from the Literature, Accounting in Europe, Vol. 16, No. 2, S. 146–176.

Deutscher Bundestag (2015): Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses (8. Ausschuss) zu dem Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament „Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten, Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten“, KOM(2013) 114 endg.; Ratsdok. 7677/13 – Drucksache 17/13183 Nr. A.12 –, Drucksache 17/14148.

De Wit (2011): De wet van de stimulerende achterstand. Amsterdam: HVA Publicaties.

EU-Kommission (2013): Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament. Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten. Die Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, Brüssel.

EU-Kommission (2019): Reporting on the Progress as regards the European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Brüssel.

EY (2016): Forschungsvorhaben fe 2/15: “Vergleich der International Public Sector Accounting Standards mit den Standards staatlicher Doppik”.

Grossi/Soverchia (2011): European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting, *Abacus*, Vol. 47, No. 4, S. 525–552.

Finanzbehörde Hamburg/arf (2016): Proof of Concept – EPSAS in Hamburg –, Freie- und Hansestadt Hamburg.

Heald (2013): Strengthening Fiscal Transparency, in: *The International Handbook of Public Financial Management*, S. 711–741.

Himick u.a. (2016): An ethical perspective on accounting standard setting: Professional and lay-experts’ contribution to GASB’s Pension Project, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 36 No. 1, S. 22–38.

Jorge u.a. (2018): Translating IPSASs into national standards: A comparison between Spain and Portugal, Working Paper 52F.

.
Kidwell/Lowensohn (2019): Participation in the Process of Setting Public Sector Accounting Standards: the Case of IPSASB, *Accounting in Europe*, Vol. 16, No. 2, S. 177–194.

Lehne (2019): Vortrag im Rahmen des IDW Symposions zu EPSAS, Berlin.

Lorson u.a. (2018): Use of municipal financial statements by local councillors: Accountability perceptions from a transnational comparative study, Working Paper.

Nowak (2018): Vortrag im Rahmen der Tagung “Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa”, Rostock.

Makaronidis (2018): Vortrag im Rahmen der Tagung “Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in Europa”, Rostock.

Mehrpouya/Salles-Djelic (2019): Seeing like the market; exploring the mutual rise of transparency and accounting in transnational economic and market governance, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 76, No. 5, S. 12–31.

Morales u.a. (2014): State privatization and the unrelenting expansion of neoliberalism: the case of the Greek financial crisis, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 6, S. 423–445.

Oulasvirta (2014): The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 3, S. 272–285.

Schatz (2019): Vortrag im Rahmen des IDW Symposions zu EPSAS, Berlin.

Stenka/Jaworska (2019): The use of made-up users, *Accounting, Organizations and Society*, im Erscheinen.

Young (2003): Constructing, persuading and silencing: the rhetoric of accounting standards, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 6, S. 621–638.

Weiß (2019): Participation at IASB, at EFRAG, or Both? – Lobbying Choices of European Constituents, Working Paper.