

Zwölftes Kapitel  
**European Public Sector Accounting Standards  
(EPSAS)**

Karsten Nowak und Ulrich Keilmann<sup>894</sup>

**Inhaltsverzeichnis**

A. Ausgangslage	422
B. Harmonisierungsnotwendigkeit	426
C. Vorteile der Doppik	427
D. IPSAS als Bezugsrahmen für EPSAS	428
E. Anforderungen an EPSAS	430
Literaturverzeichnis	432

**Abbildungsverzeichnis**

Abbildung 1: Meilensteine der EPSAS-Entwicklung	423
Abbildung 2: Einordnung der EPSAS zwischen einer streng objektivierten Bilanz und einer Marktwertbilanz	430

---

894 Die Autoren bilden den für Rechnungslegung zuständigen Dritten Senat des Hessischen Rechnungshofs. Dr. Karsten Nowak ist Mitglied im Arbeitskreis für Haushalts- und Grundsatzfragen der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder. Dr. Ulrich Keilmann leitet die Überörtliche Prüfung Kommunaler Körperschaften in Hessen.

## A. Ausgangslage

Die Maastricht-Kriterien<sup>895</sup> und das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit<sup>896</sup> basieren auf Daten der VGR.<sup>897</sup> Insofern ist die Datenqualität dieser Finanzstatistiken für die Metasteuerung auf europäischer Ebene von zentraler Bedeutung. Gleichwohl ist die Datenbasis ausgesprochen heterogen und nicht vergleichbar.<sup>898</sup> Nicht zuletzt deswegen und als Reaktion auf die Staatsschuldenkrise hat die Europäische Kommission u. a. das sogenannte „Six-Pack“ verabschiedet.<sup>899</sup> Die im „Six-Pack“ enthaltene Richtlinie 2011/85/EU hat weitreichende Folgen für das öffentliche Rechnungswesen der Mitgliedstaaten. So müssen die Mitgliedstaaten über Systeme des öffentlichen Rechnungswesens verfügen, die sowohl sämtliche Teilsektoren des Staates umfassend und kohärent abdecken als auch im Hinblick auf die Vorbereitung von Daten nach dem ESVG-95-Standard die Erhebung von periodengerechten Daten erlauben und die erforderlichen Informationen liefern.<sup>900</sup> Parallel fordert Art. 16 dieser Richtlinie eine Bewertung, „ob die internationalen Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor [IPSAS] für die Mitgliedstaaten geeignet sind.“<sup>901</sup> Zur Beantwortung dieser Frage hatte EUROSTAT eine Task Force IPSAS eingerichtet und eine öffentliche Konsultation vom 17.02.2012 bis zum 11.05.2012 durchgeführt. Die Europäische Kommission hat die Ergebnisse dieser Aktivitäten im Bericht vom 06.03.2013<sup>902</sup> zusammengefasst.

---

895 Im Maastricht-Vertrag vom 07.02.1992 wurden Referenzwerte zur Verhinderung einer übermäßigen Verschuldung in den Mitgliedstaaten festgelegt. Erstens darf das Haushaltsdefizit nicht größer als 3 Prozent des Bruttoinlandsprodukts (BIP) sein. Zweitens darf der Schuldenstand nicht höher als 60 Prozent des BIP sein. Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rz. 83.

896 Das Verfahren bei einem übermäßigen Defizit wird eingeleitet, wenn ein Mitgliedstaat die Haushaltsdefizitgrenze von 3 Prozent überschreitet oder einen über die 60-Prozent-Grenze hinausgehenden Schuldenstand nicht ausreichend abbaut. Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rz. 85.

897 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 17–18.

898 Vgl. dazu unten Absatz B.

899 Das „Six-Pack“ ist am 13.12.2011 in Kraft getreten und umfasst fünf Verordnungen (VO (EU) Nrn. 1173/2011, 1174/2011, 1175/2011, 1176/2011 und 1177/2011) und die Richtlinie 2011/85/EU. Ziel des „Six-Pack“ ist eine Reform des Stabilitäts- und Wachstumspakts. Neben dem „Six-Pack“ wurde am 30.05.2013 das „Two-Pack“ in Kraft gesetzt, das aus den Verordnungen VO (EU) Nrn. 472/2013 und 473/2013 besteht. VO (EU) 472/2013 erlaubt dem Rat, vorbeugende korrigierende Maßnahmen zu empfehlen; VO (EU) 473/2013 erlaubt eine intensivere Überwachung der Mitgliedstaaten, gegen die ein Defizitverfahren läuft. Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rzn. 89–90.

900 Vgl. Art. 3 der Richtlinie 2011/85/EU. Seit September 2014 ist ESVG 2010 maßgeblich.

901 Vgl. zur Eignung der IPSAS auch Radermacher (2012), S. 85–89.

902 Vgl. Europäische Kommission: Bericht der Kommission an den Rat und an das Europäische Parlament, Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten, Eignung der IPSAS für die Mitgliedstaaten, COM(2013) 114 final, Brüssel 06.03.2013.

Die wesentlichen, in diesem Bericht enthaltenen Empfehlungen lauten:

- (1) eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung ist erforderlich,
- (2) die Doppik ist das geeignete Rechnungslegungssystem und
- (3) die IPSAS stellen einen geeigneten Bezugsrahmen zur Entwicklung von EPSAS dar.

Die wesentlichen Meilensteine der europäischen EPSAS-Diskussion waren:<sup>903</sup>

**Abbildung 1: Meilensteine der EPSAS-Entwicklung**



Quelle: Nowak, Karsten/Keilmann, Ulrich et al. (2014), S. 114.

903 Vgl. hierzu ausführlich Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rz. 305–355.

Als wesentliche nationale Reaktionen auf die Initiative der Europäischen Kommission sind die Beschlussfassung des Deutschen Bundestages vom 27.06.2013<sup>904</sup>, der Beschluss des Bundesrats vom 14.02.2014<sup>905</sup> und der Beschluss der Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder vom 14.05.2014<sup>906</sup> zu nennen.

Der **Deutsche Bundestag** forderte die Bundesregierung im Wesentlichen „auf,

- sicherzustellen, dass die etwaige Einführung dieser Standards die Aufstellung, den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne der Gebietskörperschaften der Mitgliedstaaten nicht berührt,
- sicherzustellen, dass es zu keiner Schwächung der Kontrollmöglichkeiten des Deutschen Bundestags im Haushaltsvollzug kommt,
- durch aktive Mitgestaltung der EPSAS darauf hinzuwirken, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Beachtung finden und die Einführung der bzw. Umstellung auf die neuen Standards mit möglichst geringem Aufwand erfolgen könnte [...].<sup>907</sup>
- „durch aktive Mitgestaltung darauf hinzuwirken, dass die in Deutschland relevanten Grundsätze der Objektivierung, Rechenschaft, Ordnungsmäßigkeit und Kontrolle Berücksichtigung finden und Wahlrechte und Ermessensspielräume weitgehend ausgeschlossen werden, da nur auf diese Weise überhaupt vergleichbare Ergebnisse in der Rechnungslegung nationalstaatlich und in Europa erzielbar sind.“
- „dafür Sorge zu tragen, dass die Deutschland bestehende Entscheidungsfreiheit bezüglich der kameralen und doppischen Systeme der Haushaltsplanung und -führung und Rechnungslegung bestehen bleibt.“<sup>908</sup>

Der **Deutsche Bundesrat** fordert die Bundesregierung u. a. „auf,

- in jedem Fall sicherzustellen, dass die in Deutschland bestehenden Optionen der Haushaltswirtschaft und Rechnungslegung erhalten bleiben,

---

904 Vgl. Deutscher Bundestag, Beschluss vom 27.06.2013, Plenarprotokoll 17/250 und die diesem Beschluss zugrundeliegende Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags, vgl. Haushaltsausschuss, Bundestagsdrucksache 17/14148.

905 Vgl. Deutscher Bundesrat, Beschluss vom 14.02.2014, Drucksache 811/13.

906 Vgl. Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (2014), Positionspapier „Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards“ vom 14.05.2014.

907 Deutscher Bundestag, Beschluss vom 27.06.2013 und die diesem Beschluss zugrundeliegende Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags, vgl. Haushaltsausschuss, Bundestagsdrucksache 17/14148, S. 3.

908 Deutscher Bundestag, Beschluss vom 05.03.2015, Bundestagsdrucksache 18/4182.

- darauf hinzuwirken, dass die etwaige Einführung einheitlicher europäischer Buchführungs- und Bilanzierungsstandards dem verfassungsrechtlichen Prinzip der Budgethoheit der Länder Rechnung trägt und die Aufstellung, den Inhalt und die Ausführung der Haushaltspläne der Länder nicht berührt,
- zu gewährleisten, dass es zu keiner Schwächung der Kontrollmöglichkeiten der Parlamente im Haushaltsvollzug kommt,
- darauf hinzuwirken, dass bewährte deutsche Rechnungslegungsgrundsätze ausreichend Berücksichtigung finden, [...]
- Belastungen der Länder- und Kommunalhaushalte, die durch die etwaige Einführung einheitlicher europäischer Rechnungsführungsgrundsätze entstehen, finanziell auszugleichen, da diese im internationalen Bereich, für den die Bundesregierung die Verantwortung trägt, ausgelöst werden.<sup>909</sup>

Die **Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder** trifft im Positionspapier „Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards“ folgende Aussagen:

- Die „Rechnungshöfe des Bundes und der Länder begrüßen die Absicht der Kommission, vollständige, zuverlässige und vergleichbare Haushaltsdaten über die tatsächliche wirtschaftliche Situation der öffentlichen Haushalte anzustreben.“ Sie weisen darauf hin, „dass die Schlussfolgerung der Kommission, nur mit der Einführung einheitlicher europäischer Rechnungslegungsstandards ließen sich die festgestellten Mängel abstellen, nicht belegt ist.“
- „Die Rechnungshöfe betonen, dass Rechnungslegungsregeln für die öffentliche Haushaltswirtschaft Stabilität und intergenerative Gerechtigkeit sicherstellen müssen.
- Rechnungslegungsregeln müssen durch eine konsequente Betonung des Grundsatzes der Objektivierung verlässliche und vergleichbare Zahlen sicherstellen.
- Den Regeln muss das Vorsichtsprinzip zugrunde liegen, das im öffentlichen Haushaltswesen das Ziel der intergenerativen Gerechtigkeit unterstützt.“

---

909 Deutscher Bundesrat, Beschluss vom 14.02.2014, Drucksache 811/13, Anlage, Punkt 8. Vgl. auch die Pressemitteilung des Landesrechnungshofes Brandenburg vom 4. Mai 2015.

- Die IPSAS seien „nach Auffassung der Rechnungshöfe in wesentlichen Punkten ohnehin nicht geeignet, die oben genannten Grundsätze für die Rechnungslegung öffentlicher Haushalte umzusetzen.“<sup>910</sup>

## B. Harmonisierungsnotwendigkeit

Die öffentliche Rechnungslegung ist in Deutschland und in Europa durch eine hohe Heterogenität gekennzeichnet.<sup>911</sup> Erstens werden mit der Doppik und der Kameralistik unterschiedliche Rechnungslegungsstile angewendet. Zweitens ist die Ausgestaltung der Doppik heterogen: Auf europäischer Ebene werden eine „modifizierte IPSAS-Doppik“ (bspw. Österreich, Frankreich, Spanien) und eine „IFRS-Doppik“ (Großbritannien) angewendet. Für Deutschland gilt, dass neben einer „analogen HGB-Doppik“ (Hessen)<sup>912</sup> sowohl weitere Doppikausprägungen auf Länderebene (Hamburg, Bremen, in Ansätzen NRW) als auch auf kommunaler Ebene („kommunale Doppik“) aufgrund verschiedener Haushaltsgemeindeordnungen der Länder existieren. Folglich werden aktuell

- (1) auf unterschiedlichen föderalen Ebenen verschiedene Rechnungslegungsstile (Kameralistik und Doppik) angewendet und scheinbar homogene Rechnungslegungsstile (nur Doppik) unterscheiden sich in ihrer konkreten Ausgestaltung („vertikale Heterogenität“) und
- (2) innerhalb einer föderalen Ebene ebenfalls unterschiedliche Rechnungslegungsstile angewandt und eine scheinbar einheitliche Doppik ist unterschiedlich ausgestaltet („horizontale Heterogenität“).<sup>913</sup>

Dieser Status Quo zeigt, dass die öffentliche Rechnungslegung in Deutschland und in Europa nicht unterschiedlicher sein könnte, als sie zur Zeit ist. Und es

---

910 Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, Positionspapier „Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards“ vom 14.05.2014.

911 Vgl. hierzu bereits Lüder (2004), S. S11–S18, vgl. auch Böcking (2013), S. 53–54.

912 Vgl. zur Eignung handelsrechtlicher GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung Breidert/Rüdinger (2008), S. 32–42.

913 Vgl. zur Harmonisierungsnotwendigkeit des öffentlichen doppischen Rechnungswesens auch Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rz. 41–47. Vgl. hierzu auch die von EUROSTAT in Auftrag gegebene und von Ernst&Young durchgeführte Studie zur Praxis der Rechnungslegung in den 27 EU-Mitgliedstaaten, vgl. Ernst & Young (2012). Mühlenkamp/Glückner unterscheiden bei einem Rechtsvergleich des kommunalen Haushaltsrechts in Deutschland zwischen technischer, inhaltlicher und terminologischer Heterogenität, vgl. Mühlenkamp/Glückner (2009), S. 52 f.

wird deutlich, dass die „Anwendung eines einheitlichen Rechenstils [...] nun aber keineswegs zu einer homogenen Rechnungslegung“<sup>914</sup> führt.

Vor diesem Hintergrund sind die Äußerungen der Europäischen Kommission nachvollziehbar, dass „es an Kohärenz zwischen den Primärdaten des öffentlichen Sektors und periodengerechten Daten nach dem ESVG 1995 fehlt“ und deshalb EUROSTAT „ein mit dem ESVG übereinstimmendes System harmonisierter, an der Periodenrechnung orientierter Grundsätze für alle Einheiten des Sektors Staat“<sup>915</sup> befürwortet. „Das Vorhandensein und die Qualität vergleichbarer, kohärenter, an der Periodenrechnung orientierter vorgelagerter Daten [...] sind Voraussetzungen für die hohe Qualität der Daten zu Schuldenstand und Defizit auf der an der Periodenrechnung orientierten makroökonomischen Ebene der Rechnungslegung.“<sup>916</sup> Die Europäische Kommission stellt zusammenfassend fest, dass der „derzeit verfolgte Ansatz, nicht harmonisierte Daten der mikroökonomischen Rechnungsführung des öffentlichen Sektors für VÜD-Zwecke in Einklang zu bringen, [...] an seine Grenzen“<sup>917</sup> stößt.

### C. Vorteile der Doppik

Die Rechenstile Kameralistik und Doppik werden seit langem kontrovers diskutiert.<sup>918</sup> In der Wissenschaft und auch in weiten Teilen der Praxis hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass die Doppik auch für den öffentlichen Bereich der überlegene Rechenstil ist. Insbesondere werden folgende Vorteile der Doppik genannt:<sup>919</sup>

- (1) Doppik stärkt die parlamentarische Informations- und Kontrollrechte, indem sie die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage darstellt.
- (2) Doppik fördert die Transparenz des Haushalts. „Fiskalillusionen“ werden unmöglich.<sup>920</sup>
- (3) Doppik fördert durch die systemimmanente Periodisierung die Generationengerechtigkeit.
- (4) In der Doppik werden Vermögen und Ressourcenverbrauch ausgewiesen.

---

914 Budäus/Burth/Hilgers (2013), S. 290.

915 Europäische Kommission, Bericht COM(2013) 114 final, S. 3.

916 Europäische Kommission, Bericht COM(2013) 114 final, S. 6.

917 Europäische Kommission, Bericht COM(2013) 114 final, S. 6.

918 Vgl. hierzu exemplarisch Eibelshäuser/Eckes (2011), Rn. 4–77.

919 Vgl. beispielsweise Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rz. 23–40 und Nowak/Banspach/Schmitz (2014), S. 25–35.

920 Vgl. mit Beispielen zum Begriff der „Fiskalillusion“ Steger (2014), S. 510–511. Vgl. zur Transparenz öffentlicher Ressourcensteuerung als Demokratiegebot Budäus/Hilgers/Raupach (2014), S. 226–233.

- (5) Doppik gewährleistet einen vollständigen Ausweis der Verbindlichkeiten.
- (6) Ein doppischer Abschluss eröffnet die Möglichkeit, Beteiligungen der Gebietskörperschaft zu konsolidieren.
- (7) Doppik verbessert die Grundlagen für das Vermögens- und Liquiditätsmanagement von Gebietskörperschaften.
- (8) In der Doppik werden Haushaltsdefizite fortgeschrieben.
- (9) Doppik stellt ein ganzheitliches Buchführungssystem dar; es bedarf keiner Nebenrechnungen.

Auch die Europäische Kommission positioniert sich klar für die Doppik: „Die Periodenrechnung ist das einzige, allgemein akzeptierte Informationssystem, das ein vollständiges und zuverlässiges Bild der Finanz- und Wirtschaftslage sowie der Leistungskraft des Sektors Staat in einem Land liefert; dabei werden sowohl die Forderungen und Verbindlichkeiten als auch die Einnahmen und Ausgaben einer Einheit vollständig erfasst, und zwar über den Bezugszeitraum der Rechnungslegung hinweg und zu dem Zeitpunkt, an dem diese abgeschlossen wird.“ Und noch konkreter: „Die Periodenrechnung ist wirtschaftlich solider als die Rechnungslegung nach dem Kassenprinzip“. Um „gewisse Schönfärbereien zu vermeiden, die die Verbuchung nach dem Kassenprinzip zulässt“, sei es erforderlich, „die Periodenrechnung im öffentlichen Sektor anzuwenden“. Außerdem dürfte die Periodenrechnung „im öffentlichen Sektor die Effektivität und Effizienz der öffentlichen Verwaltung erhöhen und die Liquiditätssicherung erleichtern“. Zudem liefere die Doppik „die nötigen Informationen zuverlässig und zeitnah“.<sup>921</sup>

## D. IPSAS als Bezugsrahmen für EPSAS

Das Kapitel 2 hat gezeigt, dass eine Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa zwingend erforderlich ist und eine Chance darstellt, spezifische Besonderheiten des öffentlichen Sektors abzubilden. In Kapitel C wurde die Überlegenheit der Doppik gegenüber der Kameralistik begründet. Damit werden die beiden ersten Ergebnisse des Abschlussberichts von EUROSTAT uneingeschränkt geteilt. Dagegen stellen die EPSAS aus Sicht der Verfasser zwar auch eine Chance dar, in Europa auf allen förderalen Ebenen zu einer einheitlichen

---

921 Europäische Kommission, Bericht COM(2013) 114 final, S. 4 (alle vorstehenden Zitate) und Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2014), Rz. 310.



Ausgestaltung und Anwendung der Doppik zu gelangen.<sup>922</sup> Ob die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) hierfür allerdings einen geeigneten Bezugsrahmen darstellen, ist kritisch zu diskutieren.

Rechenschaft, Generationengerechtigkeit, Nachhaltigkeit und auch die Vergleichbarkeit stellen die Zwecke öffentlicher Rechnungslegung dar.<sup>923</sup> Dagegen enthalten die IPSAS diverse Wahlrechte und Ermessensspielräume.<sup>924</sup> Zudem basieren sie auf einem kapitalmarktorientierten Rechnungslegungskonzept, namentlich den IFRS. Eine kapitalmarktorientierte Rechnungslegung erfüllt primär andere Zwecke als die öffentliche Rechnungslegung. „Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung hat den primären Zweck, entscheidungsrelevante Informationen für die Investoren zu liefern. Sie nähert sich dem Modell der Marktwertbilanz, die letztlich einen ökonomischen Gewinn als Ertragswertänderung einer Periode ausweist. Die Berechnung des Ertragswerts basiert auf zukunftsbezogenen Daten und ist somit geprägt von subjektivem Ermessen.“<sup>925</sup> Eine Einordnung der bestehenden Rechnungslegungsstandards auf einem „Rechnungslegungsstandardstrahl“ zeigt, dass die IPSAS „zwar aufgrund der durchgeführten Anpassungen etwas weniger kapitalmarktorientiert [sind] als deren Ausgangsbasis IFRS, sie [...] allerdings bei weitem nicht objektiviert genug [sind], um in der Nähe einer streng objektivierten Bilanz eingeordnet werden zu können.“<sup>926</sup> Zu gleichem Ergebnis kommen CONRATH-HARGREAVES/WÜSTEMANN: „IPSAS sind dagegen – ebenso wie die IFRS – gekennzeichnet von einer starken Zurückdrängung des Objektivierungsgebots.“<sup>927</sup>

Öffentliche Rechnungslegung sollte streng objektiviert sein und keine Wahlrechte oder Ermessensspielräume zulassen.<sup>928</sup> Nach Analyse der Anforderungen an eine öffentliche Rechnungslegung ist festzuhalten, dass sich IPSAS als Bezugsrahmen für die Entwicklung von EPSAS allenfalls nur bedingt eignen.<sup>929</sup> Primä-

---

922 Vgl. auch Nowak (2013), S. 363–381.

923 Vgl. hierzu ausführlich Nowak/Keilmann et al. (2014), S. 133–137 und mit einem Vergleich der Zweckkonzeptionen nach IFRS, HGB und IPSAS ferner Glöckner (2014a), S. 351–447. Vgl. zum Sinn und Zweck öffentlicher Rechnungslegung auch Wüstemann/Wüstemann (2013), S. 582–585. Vgl. zur Generationengerechtigkeit zudem Fischer/Gnädinger (2009), S. 283–292.

924 Vgl. mit einer Aufzählung expliziter und impliziter Wahlrechte in den IPSAS Müller-Marqués Berger/Wirtz (2014), S. 454–456.

925 Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 21. Vgl. exemplarisch auch Böcking/Koch (2014), S. 175.

926 Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 21.

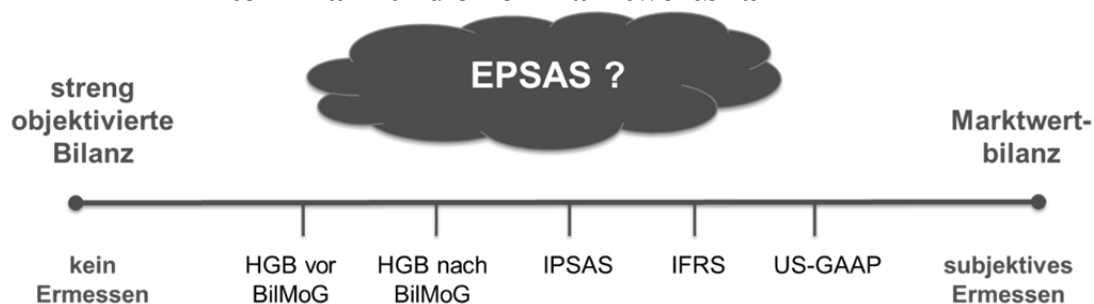
927 Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), S. 1197.

928 Vgl. Wüstemann/Wüstemann (2014), S. 598; vgl. auch Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 21. „Die in den IPSAS enthaltenen Wahlrechte beeinträchtigen die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung, so dass die entsprechenden Optionen im Rahmen der EPSAS reduziert werden sollten.“ Müller-Marqués Berger/Wirtz (2014), S. 457.

929 Vgl. ebenso Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 21. Vor diesem Hintergrund ist die Aussage der Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder zu verstehen, dass die IPSAS „nach Auffassung der Rechnungshöfe in wesentlichen Punkten ohne-

res Ziel bei der Formulierung zukünftiger EPSAS muss es sein, die Besonderheiten des Öffentlichen Sektors abzubilden. Die Beachtung der Zwecke öffentlicher Rechnungslegung ist hierbei zwingend. „Die IPSAS-Kompatibilität an sich kann nicht das primäre Ziel bei der Ausgestaltung der EPSAS-Standards sein.“<sup>930</sup>

**Abbildung 2: Einordnung der EPSAS zwischen einer streng objektivierten Bilanz und einer Marktwertbilanz**



Quelle: Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 21.

## E. Anforderungen an EPSAS

EUROSTAT plant eine phasenweise Entwicklung und Implementierung der EPSAS, die bis zum Jahr 2020 abgeschlossen sein soll. Zunächst soll eine Rahmenverordnung erarbeitet werden, die die Governance-Struktur und den Standardsetzungsprozess beschreiben sowie Governance-Grundsätze der EPSAS beinhalten soll.<sup>931</sup>

EUROSTAT wäre gut beraten, den Fokus seiner zukünftigen Arbeit nicht allzu sehr auf die Implementierungsgeschwindigkeit zu legen. Vielmehr sollten materielle Aspekte bei der Erarbeitung der Governance-Struktur, des Standardsetzungsprozesses, der inhaltlichen Ausarbeitung des Framework und der darauf aufbauenden Erarbeitung der Standards im Vordergrund stehen. Die Qualität zukünftiger EPSAS ist deutlich wichtiger als eine hohe Implementierungsge-

---

hin nicht geeignet [sein], die oben genannten Grundsätze für die Rechnungslegung öffentlicher Haushalte umzusetzen.“ Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (2014), Positionspapier „Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards“.

930 Nowak/Keilmann et al. (2014), S. 152.

931 Vgl. Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2015), S. 19–20.

schwindigkeit.<sup>932</sup> In der derzeitigen Diskussion über die EPSAS sollten diese Fragen primär thematisiert werden.<sup>933</sup>

Grundsätzlich sollte eine einheitliche europäische öffentliche Rechnungslegung konsistent und konzeptionsgeleitet sein.<sup>934</sup> Wesentliche Aspekte, wie z. B. Aussagen zu den Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung, zu den Bilanzierungszwecken und zu den Bilanzierungsgrundsätzen sollten in einem Rahmenkonzept festgelegt werden. Nach Ansicht der Verfasser sollte das Framework Teil der EPSAS-Rahmengesetzgebung sein oder alternativ separat von den europäischen Gesetzgebern verabschiedet werden. Dort sind auch die Verbindlichkeit des Frameworks und das Verhältnis des Frameworks zu den Rechnungslegungsstandards zu definieren.<sup>935</sup>

Beim Standardsetzungsprozess ist zwischen der Erarbeitung und Legitimation des Framework und der Standards zu unterscheiden. EPSAS sollten überwiegend von Rechnungslegern mit nachgewiesenen vertieften Kenntnissen des öffentlichen Sektors erarbeitet werden. Diese müssen, um principal-agent-Probleme zu vermeiden, unabhängig sein; Rechnungslegende sollten sich selbst keine Normen geben. Im Standardsetzungsprozess sind allerdings die Interessen aller mit Rechnungslegung befassten oder von ihr betroffenen Gruppen („Stakeholder“) einzubeziehen.

Auch die EPSAS-Standards sollten durch ein ordentliches Gesetzgebungsverfahren legitimiert werden. Unter folgenden, kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen wäre es denkbar, die EPSAS-Standards durch einen delegierten Rechtsakt zu erlassen:<sup>936</sup>

1. Das EPSAS-Framework wird im Rahmen eines ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens verabschiedet und besitzt einen für Normsetzer und Anwender verbindlichen Charakter.
2. Das EPSAS-Framework beinhaltet verbindliche Rechnungslegungszwecke und -grundsätze.
3. Die EPSAS-Standards werden aus dem Framework abgeleitet und sind mit den im Framework festgelegten Rechnungslegungszwecken und -grundsätzen konsistent.

---

932 Vgl. auch Nowak/Keilmann et al. (2014), S. 149.

933 Besonders wird auf nationaler Ebene auch die Frage der Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS diskutiert. Vgl. hierzu ausführlich und kritisch Gröpl (2014), S. 255–316. Gleiches gilt für die Frage der Kosten einer EPSAS-Einführung in Europa. Vgl. hierzu ausführlich die von EUROSTAT an PwC beauftragte Studie zur Machbarkeit und zu Kosten- und Nutzen einer EPSAS-Einführung, vgl. PwC (2014) und Heintges/Schmitt (2014), S. 337–358.

934 Vgl. Wüstemann/Wüstemann (2014), S. 597–598.

935 Vgl. zu zentralen Anforderungen an EPSAS auch Glöckner (2014b), S. 219–221. Vgl. zur Notwendigkeit eines EPSAS-Framework auch Böcking/Koch (2014), S. 180–182.

936 Vgl. auch Nowak/Keilmann et al. (2014), S. 149–150.

Das EPSAS-Framework muss nicht nur für die Standardsetzer, sondern auch für die Anwender verbindlich sein. Bloße „Anwendungsversprechen“ – wie im IPSAS-Framework – sind zu vermeiden.<sup>937</sup> Öffentliche Spezifika sind im Framework zwingend zu berücksichtigen. Die EPSAS-Standards sollten sich konsistent aus dem Framework ableiten und ebenfalls verbindlich sein<sup>938</sup>. Dabei ist auch der Grundsatz der Zweckkonsistenz beachtlich: Die Zwecke öffentlicher Rechnungslegung, nämlich Rechenschaft, Generationengerechtigkeit, Nachhaltigkeit und Vergleichbarkeit, sind im Framework verbindlich zu definieren. Die Standards müssen zweckkonsistent sein, d.h. sie dürfen gegen diese Zwecke nicht verstoßen. Wesentliche Grundsätze öffentlicher Rechnungslegung sind die Verlässlichkeit und die Objektivierung. Regelungslücken in den Standards sollten sich aus dem Framework deduktiv schließen lassen.

## Literaturverzeichnis

Bergmann, Andreas (2011): Rahmenkonzept für die öffentliche Rechnungslegung nimmt Gestalt an, in: Die Wirtschaftsprüfung, 64. Jahrgang 2011, Heft 2 Editorial.

Böcking, Hans-Joachim (2013): Zur Bedeutung der Informationsfunktion im Rahmen der öffentlichen Rechnungslegung, in: Wallmann, Walter/Nowak, Karsten/Mühlhausen, Peter/Steingässer, Karl-Heinz (Hrsg.): Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift für Manfred Eibelhäuser, Köln 2013, S. 47–58.

Böcking, Hans-Joachim/Koch, Sebastian (2014): Nutzen und Machbarkeit einer EPSAS-Einführung in Europa, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 161–191.

Breidert, Ulrike/Rüdinger, Andreas (2008): Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung – Erste Erkenntnisse aus dem Reformprojekt in Hessen, in: Der Konzern, 6. Jahrgang 2008, S. 32–42.

---

937 „The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) will apply these concepts in developing International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Recommended Practice Guidelines (RPGs) applicable to the preparation and presentation of general purpose financial reports (GPFs) of public sector entities.“ IPSASB, The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, Final Pronouncement, October 2014, S. 9.

938 Framework und Standards haben vollständig verbindlich zu sein. Vgl. hierzu mit entsprechender Kritik an den IPSAS, die vom Anwender auch nur partiell umgesetzt werden können Budäus/Hilgers/Raupach (2014), S. 237. Diese führen als Beispiel den fehlenden Ansatz der Pensionsrückstellungen in der Eröffnungsbilanz von Österreich an. So führte der Vorsitzende des IPSAS-Board, Prof. Dr. Andreas Bergmann, aus, dass IPSAS „entweder direkt von Einheiten des öffentlichen Sektors angewendet oder aber als Grundlage für die Entwicklung nationaler Standards verwendet“ werden. Bergmann (2011).

Budäus, Dietrich/Burth, Andreas/Hilgers, Dennis (2013): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Bedarf, aktuelle Entwicklungen und Perspektiven eines harmonisierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens für Europa, in: VM, 19. Jahrgang 2013, S. 289–295.

Budäus, Dietrich/Hilgers, Dennis/Raupach, Björn (2014): EPSAS zwischen nationalen Reformdefiziten und europäischem Standardisierungsbedarf, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 213–253.

Bundestag (2013): Plenarprotokoll 17/250 – Stenographischer Bericht der 250. Sitzung vom 27.06.2013, Tagesordnungspunkt 37 zu Europäische Kommission (2013), Beratung von Deutscher Bundestag (2013a), S. 32139 sowie Anlage 31 – Zu Protokoll gegebene Reden (S. 32401 C-32406 B).

Conrath-Hargreaves, Annemarie/Wüstemann, Sonja (2014): Rechnungslegung der öffentlichen Hand in Europa – Harmonisierung durch European Public Sector Accounting Standards, in: Die Wirtschaftsprüfung, 67. Jahrgang 2014, S. 1194–1205.

Eibelshäuser, Manfred/Eckes, Matthias (2011): Öffentliche Rechnungslegung, Teil 2: Reform der Rechnungslegung, in: Engels, Dieter/Eibelshäuser, Manfred (Hrsg.): Kommentar zum Haushaltsrecht, Köln, Stand: Februar 2011.

Ernst & Young (2012): Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, o. O.

Europäische 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, COM(2013) 114 final vom 06.03.2013.

Fischer, Edmund/Gnäding, Marc (2009): Generationengerechte Haushaltswirtschaft, in: VM, 15. Jahrgang 2009, S. 283–292.

Glöckner, Andreas (2014a): Neue Öffentliche Rechnungslegung. Konzeptionelle Fundamente und Spezifika eines Normensystems für Gebietskörperschaften, Baden-Baden 2014.

Glöckner, Andreas (2014b): Übergang vom Referenzmodell HGB zu den EPSAS? – Statusbericht, bestehende Divergenzen und mögliche Entscheidungsszenarien im Bereich der deutschen öffentlichen Rechnungslegung, in: Knoke, Martin/Merk, Joachim et al. (Hrsg.): Das Publicness-Puzzle, Öffentliche Aufgabenerfüllung zwischen Staat und Markt, Festschrift für Peter Eichhorn, Lage 2014.

Gröpl, Christoph (2014): Auf der Suche nach einer Unionskompetenz zur Einführung von EPSAS in das Haushaltsrecht der Mitgliedstaaten, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 255–316.

Heintges, Sebastian/Schmitt, Marc (2014), Kosten einer EPSAS-Einführung in Europa, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 337–358.

Lüder, Klaus (2004): Zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Europa, in: WPg-Sonderheft 2004, S. S11–S18.

Mühlenkamp, Holger/Glöckner, Andreas (2009): Rechtsvergleich kommunale Doppik – Eine Synopse und Analyse ausgewählter Themenfelder des neuen, doppischen kommunalen Haushaltsrechts der Bundesländer, Speyerer Forschungsberichte 260, Reprint 2010, Speyer 2009.

Müller-Marqués Berger, Thomas/Wirtz, Holger (2014): IPSAS als Ausgangsbasis für eine europäische öffentliche Rechnungslegung – Status quo und verbreitete Vorurteile, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 429–458.

Nowak, Karsten (2013): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) als Chance für eine Harmonisierung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: Wallmann, Walter/Nowak, Karsten/Mühlhausen, Peter/Steingässer, Karl-Heinz (Hrsg.): Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift für Manfred Eibelshäuser, Köln 2013, S. 363–381.

Nowak, Karsten/Banspach, Dirk/Schmitz, Jana (2014): Doppik als überlegener Rechenstil im öffentlichen Bereich, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 21–41.

Nowak, Karsten/Keilmann, Ulrich/Banspach, Dirk/Eckes, Matthias/Glöckner, Andreas/Jell, Susanne/Ranscht-Ostwald, Anja/Rüdinger, Andreas/Schmitz, Jana (2014): Einheitliche europäische öffentliche Rechnungslegungsstandards (EPSAS) – Meilensteine und Anforderungen an die Entwicklung von EPSAS, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 105–157.

Nowak, Karsten/Ranscht-Ostwald, Anja/Schmitz, Stefanie (2014): Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, in: Böcking, Hans-Joachim et. al. (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, Abschnitt B 990, München, Stand: Juli 2014.

Nowak, Karsten/Ranscht-Ostwald, Anja/Schmitz, Stefanie (2015): European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) – Mitteilung der Europäischen Kommission und Anforderungen an ein Framework, in: Der Konzern, 13. Jahrgang 2015, S. 16–24.

Präsidentinnen und Präsidenten der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder (2014): Positionspapier „Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards“ vom 14.05.2014.

PwC (2014), PricewaterhouseCoopers, Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards, August 2014.

Radermacher, Walter (2012): Studie zur Eignung der IPSAS für die europäischen Mitgliedstaaten, WPg-Sonderheft 2012, S. 85–89.

Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja (2013): Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und Stand der Bilanztheorie, in: Wallmann, Walter/Nowak, Karsten/Mühlhausen, Peter/Steingässer, Karl-Heinz (Hrsg.): Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Denkschrift für Manfred Eibelshäuser, Köln 2013, S. 579–596.

Wüstemann, Jens/Wüstemann, Sonja (2014): EPSAS – Leitlinien zur Gestaltung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Wiesbaden 2014, S. 585–610.