



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 Staatsschuldenkrise 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.” (EU-Kommission 2013)

„Einerseits ist es wohl eindeutig, dass die IPSAS in ihrer gegenwärtigen Form nicht ohne weiteres in den EU-Mitgliedstaaten eingeführt werden können. Andererseits stellen die IPSAS unstreitig einen Bezugsrahmen für eine mögliche harmonisierte Rechnungsführung des öffentlichen Sektors in der EU dar.“ (EU-Kommission 2013)

## 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 in Folge der Ost-Asien-Krise (Arnold 2009)
  - IPSAS-Einführung in EU-Kommission als Folge institutioneller Krise (Grossi/Soverchia 2011)
  - IPSAS-Einführung in Griechenland (Morales et al. 2014)

## I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



- Vermutung, dass IFRS/IPSAS Garant für Transparenz sind
  - “Transparency appears to be equated (...) to compliance with international public sector accounting standards (IPSAS).” (Heald 2013)

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

## I. Transparenz als primäre Zielsetzung des EPSAS-Projekts



- Erwartung der Kontrolle und Disziplinierung durch den Kapitalmarkt (Mehrpowya/Salles-Djelic 2019) sowie „independent (private) audits“

- Problem: „The use of made-up users“ (Stenka/Jaworska 2019)
  - Untergeordnete Rolle des Kapitalmarkts als „user“
  - Bürger/in: „The missing user, even when information is available, is one of the intrinsic barriers to fiscal transparency.“ (Heald 2013)



## 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, ESVG, nationale 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 IFRS, IPSAS und EPSAS?

- „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



Welchen Einfluss haben EU/EPSAS auf IPSAS?

- “(I)nvolve<sup>m</sup>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

### 1) Technische Entwicklung von EPSAS – Offene Fragen



#### Konvergenz von EPSAS mit ESVG 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

### 2) Legitimationsdefizite



#### Pseudo-Einbindung der Mitgliedstaaten?

- Auslagerung der EPSAS-Vorbereitung an WP-Gesellschaften
- Dominanz von Eurostat im EPSAS-Ermittlungsprozess:
  - Konsultationsverfahren als „channel for informing interested parties“ und „platform for communication with third parties“ (Botzem 2012)
  - Konsultationsverfahren 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

### 2) Legitimationsdefizite



#### 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	ja	ja	ja	ja	ja		
Bulgarien	ja	ja	ja	ja			
Dänemark	ja	ja	ja	ja			
Deutschland	ja	ja	ja	ja			ja
Estland	ja	ja	ja	ja			
Finnland	ja	ja	ja	ja			
Frankreich	ja	ja	ja	ja			
Griechenland	ja	ja	ja	ja		ja	
Irland	ja	ja	ja	ja		ja	
Italien	ja	ja	ja	ja	ja		
Kroatien	ja	ja	ja	ja			
Lettland	ja	ja	ja	ja	ja		
Litauen	ja	ja	ja	ja	ja		
Luxemburg	ja	ja	ja	ja		ja	
Malta	ja	ja	ja	ja	ja		
Niederlande	ja	ja	ja	ja			ja
Österreich	ja	ja	ja	ja			
Polen	ja	ja	ja	ja			
Portugal	ja	ja	ja	ja	ja		
Rumänien	ja	ja	ja	ja			
Schweden	ja	ja	ja	ja			
Slowakei	ja	ja	ja	ja			
Slowenien	ja	ja	ja	ja		ja	
Spanien	ja	ja	ja	ja			
Tschechien	ja	ja	ja	ja	ja		
Ungarn	ja	ja	ja	ja			
Vereinigtes Königreich (UK)	ja	ja	ja	ja			
Zypern	ja	ja	ja	ja	ja		

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

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

- 75% haben schon Doppik in Rechnungswesen eingeführt, knapp 50% IPSAS-orientiert
- 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 die EPSAS?, 2018, S. 13.

### III. 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.
  - Bspw. Portugal: „Erzwungene“ IPSAS-Einführung in Folge der Finanzkrise und als Bestandteil des IMF-Bailout-Programms (Jorge et al. 2018)

### III. 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
- Einführung unternehmerischer Praktiken im öffentlichen Sektor (NPM-Reformen), meist als Reaktion auf Krisen
  - Bspw. UK, Finnland, Schweden, Dänemark (Oulasvirta 2014)
  - Bsp. externe Krise: Griechenland (Ball 2015)
  - Bsp. interne Krise: Österreich (Schatz 2019)
  - Doppik-Einführung im kommunalen Rechnungswesen in Deutschland



### III. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

#### 1) Gründe für Doppikeinführung

##### Mimetic isomorphism

- „Law of stimulating arrears“: Orientierung der östlichen EU-Länder an westlichen Standards
  - Bspw. Rumänien, Ukraine, Estland (de Wit 2011)
- Finanzielle Unterstützung der EU für „Nachahmer“
  - Bspw. Zypern, Ungarn, Malta



### III. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

#### 2) Heterogenität der IPSAS-Übernahme

##### Länderspezifische Versionen der IPSAS

- 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



### III. 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)
- 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)



### III. 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 GmbH(2016): Proof of Concept – EPSAS in Hamburg
- Ankündigung der IPSAS-Einführung in Hessen (2019)

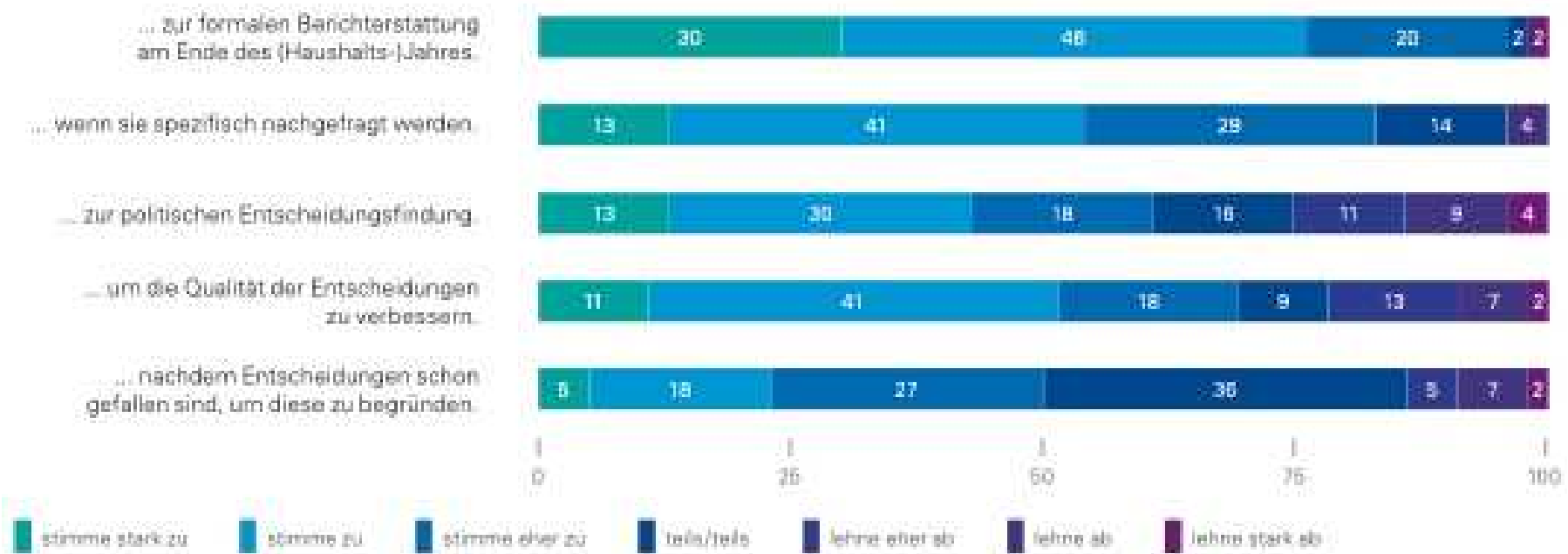
# III. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

## 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

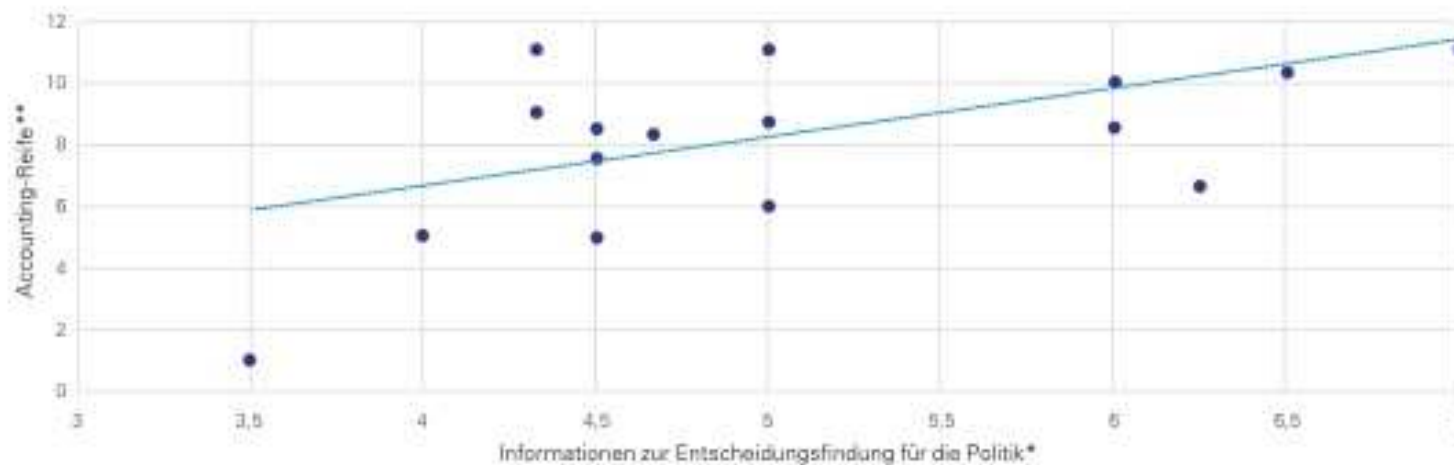
Quelle: Hilgers u.a., Sind die EU-Staaten bereit für die EPSAS?, 2018, S. 24.

### III. 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 die EPSAS?, 2018, S. 25.

\* eingetragene, im Ländervergleich 1-7, 1=stärkste bis 7=stärkste Zustimmung  
\*\* gemessen anhand der Zeitdauer nach Umstellung auf Accrual Accounting (in Jahren, 1/1=erstmalig jünger als 18 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.“

### III. Stand des öffentlichen Rechnungswesen in der EU

#### 3) Nutzung der Doppik



#### Anzeichen der 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. Bürger/innen)



RIPSA

RESEARCH INITIATIVE FOR  
PUBLIC SECTOR ACCOUNTING

[www.ripsa.de](http://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.

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. (2019): Translating IPSASs into National standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal, *Journal of Comparative Policy Analysis*, Vol. 21, im Erscheinen.



.  
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.