

# Herausforderung EPSAS: Chancen und Risiken aus deutscher Perspektive

Helge C. Brixner/Jörg Erdmann

Die Einführung der EPSAS scheint rechtlich und fachlich gut begründet. Es überrascht mit Blick auf die der öffentlichen Finanzstatistik zugrunde liegenden Statistikenormen nicht, dass die EU die existierenden IPSAS trotz berechtigter Zweifel an deren Eignung als Referenznormen gewählt hat. Die Diskussion in Deutschland sollte sich daher auf die notwendige Weiterentwicklung der IPSAS auf Grundlage des neuen IPSAS-Rahmenkonzepts und die bevorstehende Einführung der EPSAS konzentrieren, statt erneut in eine Debatte über die Vor- und Nachteile von Doppik und Kameralistik zu verfallen. Die EPSAS bergen die Chance auf eine Vergleichbarkeit der öffentlichen Haushalte in Deutschland und Europa, aber auch das Risiko einer unreflektierten Übernahme der IPSAS, falls Deutschland sich nicht bald substantziell einbringt. Für jede einzelne Gebietskörperschaft bietet sich die Chance, das Haushalts- und Rechnungswesen nachhaltig zu optimieren.

## Herausforderung EPSAS: Worum geht es?

Die Europäische Union hat im Zuge der so genannten Sixpack-Gesetzgebung zur Reform des Europäischen Stabilitäts- und Wachstumspakts im Jahr 2011 die Prüfung einer Angleichung der öffentlichen Rechnungslegung auf der Basis der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) beschlossen<sup>1</sup>. Grundlage und Zielsetzung dieser Prüfung sind vor allem die Art. 338, 121 (1), (6) AEUV<sup>2</sup>, also die Normen zur Statistik und zur multilateralen Überwachung.

Die Initiative der EU-Kommission zur Einführung der European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) scheint vor diesem Hintergrund rechtlich gut abgesichert<sup>3</sup>. Art. 338 AEUV war auch bereits die Rechtsgrundlage zum Erlass des Europäischen Systems volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG), auf dessen Daten letztlich die Verfahren der multilateralen Überwachung nach Art. 121 AEUV beruhen<sup>4</sup>. Eurostat und die EU-Kommission wollen durch die EPSAS Mängel bei der Transparenz und Vergleichbarkeit der Primärdaten zur Finanzstatistik und bei der Rechnungslegung der

Mitgliedstaaten beheben, um die in der Sixpack-Gesetzgebung geforderte und intensivierte makroökonomische Überwachung der Mitgliedstaaten zu verbessern<sup>5</sup>. Die Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit der Primärdaten für die Finanzstatistik ist eine wesentliche Voraussetzung für die Tauglichkeit jeder darauf basierenden statistischen Erhebung oder Auswertung, so dass die Art. 338, 121 AEUV eine hinreichende Rechtsgrundlage für die EU-Kommission darstellen sollten.

An dem beklagten Mangel an Transparenz und Vergleichbarkeit kann mit Blick auf die heterogene Lage des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens in Europa, aber auch in Deutschland, und die damit auf der Grundlage des ESVG 2010 verbundenen vielfältigen statistischen Transformationsrechnungen kein Zweifel bestehen<sup>6</sup>. In der deutschen Debatte über die EPSAS wird dieses legitime Harmonisierungs- und Validierungsbestreben der EU hinsichtlich der statistischen Primärdaten leider allzu häufig mit einer Standardisierung des Haushalts- und Rechnungswesens der Mitgliedstaaten gleichgesetzt<sup>7</sup>. Eine solche Standardisierung wäre europarechtlich heute nicht zulässig<sup>8</sup>. Es darf auch mit guten Gründen



**Helge C. Brixner**

Rechtsanwalt und  
Diplom-Kaufmann,  
Geschäftsführender  
Gesellschafter der arf  
GmbH, Nürnberg



**Dr. Jörg Erdmann**

Diplom-Ökonom,  
Bereichsleiter der arf  
GmbH, Hannover

1 Vgl. EU (2011), Richtlinie 2011/85/EU

2 AEUV (2009) = Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 1. Dezember 2009

3 a.A. Ohler (2014)

4 Vgl. nur Radermacher (2013/14), Vorwort; Makaronidis (2015a), S. 55

5 Vgl. nur Makaronidis (2015a), S. 53f

6 Vgl. nur Makaronidis (2015a); Ellerich (2015); Müller-Marqués-Berger/Heiling (2015a), S. 178ff; Budäus/Hilgers/Raupach (2014); PwC (2014); EY (2012); KGSt/Bertelsmann/Budäus (2009)

7 Vgl. nur Ohler (2014), S. 6ff; Adam (2014), S. 111ff

8 Vgl. insoweit zu Recht Ohler (2014)

	Statistiknormen	Rechnungslegungsstandards
International	UN System of National Accounts (UN SNA 2008) IMF Government Finance Statistics (IMF GFSM 2014)	International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)
EU	EU Government Finance Statistics (EU GFS) Europäisches System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010)	ggf. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS)
Deutschland – staatliche Ebene (Bund & Länder)	Bundesstatistikgesetz (BStatG), Gesetze und Verordnungen für einzelne statistische Erhebungen	Haushaltsgrundsätzegesetz (HGrG), Standards staatlicher Doppik (SsD) und kamerale Vorschriften
Deutschland – kommunale Ebene	Bundesstatistikgesetz (BStatG), Gesetze und Verordnungen für einzelne statistische Erhebungen	16 Kommunal-/ Gemeindehaushalts(ver)ordnungen

Abb. 1: Standardisierung in Deutschland und der Welt

bezweifelt werden, ob eine entsprechende Änderung der EU-Verträge nach dem deutschen Grundgesetz überhaupt verfassungskonform wäre<sup>9</sup>. Die EU-Kommission betreibt allerdings die Einführung der EPSAS eben gerade nicht (mehr) als Standardisierung des Haushalts- und Rechnungswesens, sondern als Initiative zur Verbesserung der statistischen Primärdaten<sup>10</sup>.

Den deutschen Gesetzgebern in Bund und Ländern wird also nach den bisherigen Ankündigungen der EU-Kommission<sup>11</sup> auch unter dem Regime der EPSAS weiterhin freistehen, wie sie ihr Haushalts- und Rechnungswesen organisieren möchten. Sie müssten allerdings, ähnlich wie es auch den kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften für deren IFRS, HGB- und Steuerbilanzen zugemutet wird, auf Basis der EPSAS sicherstellen, dass die statistischen Pflichten zur Primärdatenerfassung erfüllt werden. Als Veranschaulichung für diese Konzeption kann das Haushalts- und Rechnungswesen der EU-Kommission gelten, wo ein

weitgehend kameralistischer Haushalt im Rahmen einer „Haushaltsbuchführung“ mit einer Rechnungslegung auf Basis einer „Finanzbuchführung“ in Anlehnung an die IPSAS kombiniert wird<sup>12</sup>.

### Herausforderung EPSAS: Die internationale Perspektive

Die Eignungsprüfung der IPSAS auf Basis der Richtlinie 2011/85/EU<sup>13</sup> hat ergeben, dass die IPSAS nicht ohne einen Adaptionprozess übernommen werden können<sup>14</sup>. Die Kommission hat deshalb an die Eignungsprüfung ein zweites Konsultationsverfahren zu geeigneten Governancegrundsätzen für dieses Adaptionverfahren angeschlossen. Die EU hat damit – durchaus auch im deutschen Interesse<sup>15</sup> – deutlich gemacht, dass sowohl eine Anpassung der IPSAS als auch ein über das IPSAS-Board hinausgehendes Governance-Verfahren erforderlich sind<sup>16</sup>. Gleichzeitig hat die EU aber auch erkennen lassen, dass sie inhaltlich nur sehr begrenzte Abstriche bei den IPSAS machen möchte<sup>17</sup>.

Diese Position von Eurostat ist aus internationaler Perspektive gut nachvollziehbar. Eine weitgehende Übernahme der IPSAS begrenzt nicht nur den Adaptionaufwand für die Erstfassung der EPSAS, sondern auch dauerhaft bei der Weiterentwicklung beider Normen. Gleichzeitig wird auch der Anpassungsaufwand der Mitgliedstaaten begrenzt, weil sich – mit Ausnahme Deutschlands – zahlreiche Mitgliedstaaten schon heute in irgendeiner Form mehr oder weniger an IPSAS oder IFRS anlehnen<sup>18</sup>. Eurostat bleibt vor diesem Hintergrund aus pragmatischer Sicht gar nichts anderes übrig als die Adaption weitgehend unveränderter IPSAS vorzuschlagen<sup>19</sup>, zumal auch für Deutschland gilt, dass die Besonderheiten der Standards staatlicher Doppik (SsD) und des kommunalen Haushaltsrechts in all ihren unterschiedlichen Schattierungen die Kosten von Rechnungslegung und Rechnungsprüfung tendenziell erhöhen<sup>20</sup>. Auf welche Normierungsgrundlage außer den IPSAS sollte man sich mit Blick auf den von Eurostat avisierten engen Zeitplan<sup>21</sup>, die internationale Kulisse und die internationale Kostenbilanz berufen<sup>22</sup>?

Ein zentrales Argument für eine weitgehende Übernahme der IPSAS liegt unausgesprochen in den internationalen Statistikvorschriften der Vereinten Nationen (SNA 2008)<sup>23</sup>, die auch für die Überarbeitung der Vorschriften des Internationalen Währungsfonds (GFSM 2014)<sup>24</sup> und für das ESGV 2010 prägend waren<sup>25</sup>; die statistischen Vorgaben von UN und IMF sind für die EU weitgehend verbindlich (vgl. Abb. 1).

Es scheint daher für Eurostat beinahe zwingend, die skizzierten internationalen Vorschriften auf die Initiative zur Ver-

9 Vgl. Kirchhof (2006); Brixner/Harms/Noe (2003), B4ff; a.A. Ohler (2014)  
10 Vgl. nur Makaronidis (2015a), S. 54f, insbes. S. 55  
11 Vgl. nur Makaronidis (2015a); EU (2013a); EU (2013b).  
12 Vgl. nur EU (2015a) [http://ec.europa.eu/budget/explained/reports\\_control/annual\\_rep/ann\\_rep\\_de.cfm](http://ec.europa.eu/budget/explained/reports_control/annual_rep/ann_rep_de.cfm), Zugriff am 6.09.2015; EU (2015b), Haushaltsentwurf 2016 <http://eur-lex.europa.eu/budget/www/index-de.htm>, Zugriff am 6.09.2015; EU (2014a) Haushaltsrechnung; EU (2014b) Jahresabschluss; Lüder nennt diese international übliche Konstruktion neuerdings Rechnungslegungsdoppik im Gegensatz zur von ihm so bezeichneten Steuerdoppik, die v.a. im deutschsprachigen Raum als Integrierte

Verbundrechnung verbreitet ist (Lüder (2015); vgl. auch Lüder (1999); Lüder (2004).  
13 EU (2011), Richtlinie 2011/85/EU.  
14 Europäische Kommission (2013a), (2013b), PwC (2014); Makaronidis (2015a).  
15 Vgl. nur Bundestag (2013), Rechnungshöfe (2014).  
16 Makaronidis (2015a), insbes. s. S. 4ff.  
17 Vgl. Makaronidis (2015a), PwC (2014); Makaronidis (2015b).  
18 Vgl. PwC (2014); EY (2012); Adam (2014).  
19 Vgl. nur Makaronidis (2015a), PwC (2014); Makaronidis (2015b).  
20 Vgl. nur Budäus/Hilgers/Raupach (2014).  
21 Vgl. nur Makaronidis (2015a), s. S. 6f.

22 Im Ergebnis so auch Müller-Marqués Berger/Heiling (2015b); Müller-Marqués Berger/Heiling (2014); Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014); Budäus/Hilgers/Raupach (2014); KGSt/Bertelsmann/Budäus (2009), S. 33ff, insbes. S. 34; Brixner/Harms/Noe (2003), Randnummer C55f; a.A. Gerhards (2014); differenziert Brinkhaus (2015); Wüstemann/Wüstemann (2014).  
23 SNA (2008) = System of National Accounts (System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen der Vereinten Nationen).  
24 GFSM (2014) = Government Finance Statistics Manual 2014 des Internationalen Währungsfonds (IMF).  
25 Radermacher (2013), Vorwort, Seite iii.

besserung der Primärdaten für das ESVG 2010 durch die EPSAS anzuwenden. Der IMF spricht hier – anders als die aus politischen Gründen zurückhaltende EU-Kommission<sup>26</sup> – eine deutliche Sprache: „The recording of economic events underlying GFS derives from general bookkeeping principles. Double-entry recording is used for recording all flows.“<sup>27</sup> Die doppelte Buchführung, wie sie in den zitierten GFSM 2014 beschrieben ist, entspricht den angelsächsischen Vorstellungen der IFRS/IPSAS. Das IPSAS-Board hat diese Perspektive der SNA 2008 und GFSM 2001 konsequent aufgegriffen und 2015

schen Rechnungswesens nach angelsächsischen (IFRS-/IPSAS-) Standards gezwungen werden.

Wir haben bereits festgestellt, dass auf Basis der IFRS/IPSAS erhobene Primärdaten in Bezug auf den heutigen Stand der internationalen Statistikregeln besser als SsD-/HGB-Daten geeignet sind, um deren Anforderungen zu erfüllen. Die GFSM 2014 beinhalten wie gezeigt auch zur deutschen Debatte um ein kameralistisches Rechnungswesen ein deutliches Votum pro Doppik<sup>31</sup>. Sind aber auf Basis der IFRS/IPSAS erhobene Primärdaten auch

das handelsrechtliche Vorsichtsprinzip und das Objektivierungsgebot hinreichend beachten<sup>32</sup>. Der deutsche Gesetzgeber pocht damit auf die tragenden Prinzipien der SsD und des deutschen kommunalen Haushaltsrechts.

- Vorsichtsprinzip und Objektivierungsgebot werden in dem kapitalmarktorientierten, angelsächsisch geprägten System der IFRS/IPSAS weitgehend zurückgedrängt, indem statt auf „reliability“<sup>33</sup> auf „relevance“, „verifiability“ und „faithful representation“ („true and fair view“) abgestellt wird<sup>34</sup>. Letztlich geht es um die Frage, ob die durch die Rechnungslegung präsentierten Daten primär für kurzfristige Kapitalmarktentscheidungen nützlich sein sollen („decision usefulness“), indem sie auf möglichst aktuellen Vermögenswerten beruhen<sup>35</sup>.

## **»Unklar ist derzeit, ob deutsche Gebietskörperschaften durch die EPSAS und internationale Statistiknormen faktisch durch die Hintertür zur Einführung eines doppelten Rechnungswesens nach IFRS-/IPSAS-Standards gezwungen werden.«**

ein Projekt „Alignment of IPSAS and Government Finance Statistics Reporting Guidelines“ abgeschlossen<sup>28</sup>. Der Weg von Eurostat scheint daher durch verbindliche Zusagen der EU auf internationaler Ebene weitgehend vorgezeichnet.

### **Herausforderung EPSAS: Die nationale Perspektive**

Aus deutscher Perspektive dürfte damit die Gefahr einer durchgreifenden Vorgabe für das ganze öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen vom Tisch sein<sup>29</sup>, so dass auch die von Bundestag und Bundesrat vehement geforderte Wahlfreiheit im Haushaltswesen zwischen Doppik und Kameralistik<sup>30</sup> gewährleistet scheint. Viel gewonnen ist damit freilich nicht, weil wie im ersten Abschnitt gezeigt, diese befürchtete Gefahr mangels rechtlicher Regelungskompetenz der EU ohnehin nie real bestanden hat. Damit ist aber nicht beantwortet, ob deutsche Gebietskörperschaften durch die EPSAS und internationale Statistiknormen faktisch durch die Hintertür zur Einführung eines doppel-

geeignet, um Aussagen zur Tragfähigkeit öffentlicher Haushalte zu machen?

Diese Frage ist mit Blick auf die internationale Staatsschuldenkrise, die Urteilsfähigkeit internationaler Kapitalmärkte und die Zukunft unseres Staatswesens aktueller denn je. In dieser Fragestellung stehen sich zwei inhaltlich weitgehend vereinbare Positionen gegenüber:

- Bundestag und Bundesrat haben deutlich gemacht, dass sie zur Beurteilung der Tragfähigkeit öffentlicher Haushalte nur Daten für geeignet halten, die

Die deutsche Position setzt demgegenüber auf die Legitimations- und Schutzfunktion des parlamentarischen Budgetrechts und den Gläubigerschutz des HGB, um so einen normativen Beitrag zur Generationengerechtigkeit, zur langfristigen Tragfähigkeit öffentlicher Haushalte und ganz aktuell zur Bewältigung der maßgeblich durch Fehlentscheidungen der Kapitalmarktakteure bedingten internationalen Schuldenkrise zu leisten. In diesem Zusammenhang soll das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen nach deutscher Tradition normativ gewährleistet, dass die öffentliche Kreditaufnahme durch wirksame haushaltsrechtliche Regelungen begrenzt werden kann<sup>36</sup>.

Diesen Zielsetzungen werden das Vorsichtsprinzip und das Objektivierungsgebot des deutschen Handelsrechts in besonderer Weise gerecht<sup>37</sup>. Prinzipien, die auch die SsD und das heterogene kom-

26 Vgl. nur Makaronidis (2015a), S. 54f.

27 GFSM 2014, Ziffer 3.54.

28 IFAC (2015), [www.ipsasb.org/projects/alignment-ipsas-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines](http://www.ipsasb.org/projects/alignment-ipsas-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines), Zugriff am 3.09.2015; Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), S. 171.

29 Vgl. zu dieser deutschen Sorge nur die Beschlüsse von Bundestag (2015) und Bundesrat (2014); Rechnungshöfe (2014).

30 Bundestag (2013).

31 GFSM 2014, Ziffer 3.54.

32 Vgl. nur Bundestag (2015), Bundesrat (2014).

33 Verlässlichkeit im Sinne des Vorsichtsprinzips und des Objektivierungsgebots.

34 Vgl. IFAC (2014); Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), S. 4ff.; Müller-Marqués Berger/Heiling (2015), S. 174.

35 Vgl. Wüstemann/Wüstemann (2014); Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), S. 4ff.

36 Vgl. nur Brixner/Harms/Noe (2003), Randziffern B4ff m.w.N.; Lüder (1999), S. 7f.

37 Vgl. nur Wüstemann/Wüstemann (2014), insbes. S. 592 ff.; Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), S. 4ff.; Eibelshäuser (2006), S. 620; Breidert/Rüdinger (2008), S. 33 ff.

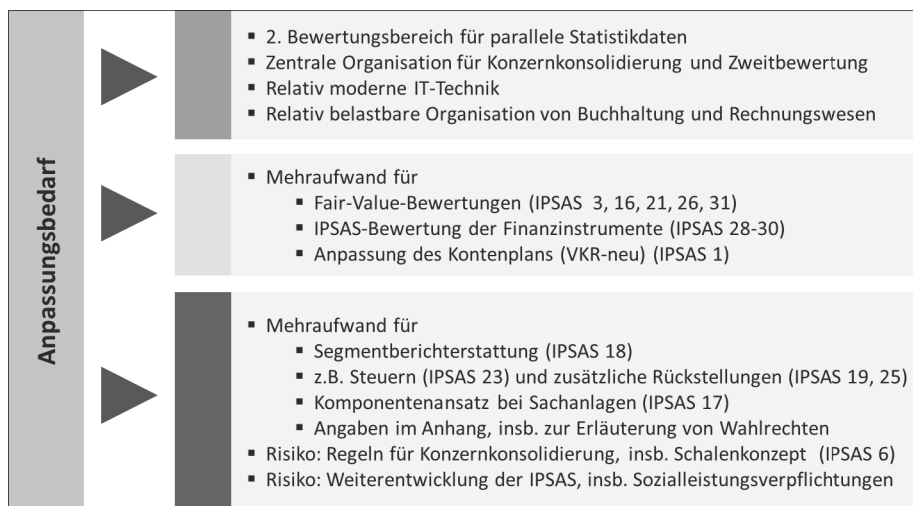


Abb. 2: Bewertung der IPSAS-Normen als Grundlage für statistische Primärdaten (Erläuterung: oberer Balken: „Basis“, mittlerer Balken: „kritisch“, unterer Balken: „sehr kritisch“)

munale Haushaltsrecht in Deutschland durchgehend prägen, etwa indem die Investitionsgüter zu ihren Anschaffungs- und Herstellungskosten bewertet und in ihrem Wert auf dieser Basis fortgeschrieben werden. Damit wird, dem Gedanken des früheren Art. 115 GG und den Leitprinzipien des kommunalen Haushaltsrechts folgend, mit der Aktivierungsobergrenze vergangener Investitionsausgaben eine normative Bemessungsgrundlage für die Kreditfinanzierung und deren Tilgung in Höhe der Ausgaben für künftig noch nutzbare Vermögenswerte geschaffen<sup>38</sup>. Die Regelungsziele von IFRS/ IPSAS, GFSM 2014, SNA 2008 und ESVG 2010 auf der einen Seite sowie des HGB und des deutschen Haushaltsrechts auf der anderen Seite sind daher bis heute weitgehend unvereinbar<sup>39</sup>.

In dem oben skizzierten internationalen Kontext scheint es aus deutscher Sicht wenig hilfreich, im Sinne einer Alles-oder-Nichts-Position weiterhin einen spätestens mit den GFSM 2014 verlorenen Kampf um die Eignung von Doppik und Kamestralistik<sup>40</sup> oder um einen individuell bewertbaren Zusatznutzen der IPSAS/EPAS für deutsche Kommunen<sup>41</sup> zu führen. Die Bundesregierung sollte stattdessen entschlossen der Empfehlung des Haushaltsausschusses des 17. Deutschen Bundestages aus dem Jahr 2013 folgen, „durch aktive Mitgestaltung der EPAS 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>42</sup>.

Die Bundesregierung hat auf internationaler Ebene bei EU, IMF und UN gute inhaltliche Argumente, um dort entschlossen für die bewährten deutschen Rechnungslegungsgrundsätze zu werben. Als Konsequenz aus der nach wie vor bedrohlich eskalierenden internationalen Staatsschuldenkrise sollte eine normative Begrenzung der Staatsschulden durch wirksame Regeln im öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen, vielleicht auch mit Hilfe eines Insolvenzverfahrens für staatliche und kommunale Gebietskörperschaften<sup>43</sup>, angesichts der nachweislich mangelnden Urteilskraft der internationalen Kapitalmärkte nicht nur im deutschen Interesse sein. Mit diesem Hintergrund lohnt ein Einsatz für das Objektivierungsgebot und das Vorsichtsprinzip. „Decision Usefulness“ und „Faithful Representation“, die in den IPSAS zahlreiche Wahlrechte, insbesondere bei der Fortschreibung der Vermögenswerte begründen<sup>44</sup>, reichen angesichts der be-

wiesenen Anfälligkeit der internationalen Kapitalmärkte für Fehlurteile nicht aus, um hinreichende Ansatzpunkte für eine nachhaltige Haushaltspolitik und daran geknüpfte wirtschaftspolitische Strategien zu begründen.

Im Interesse verlässlicher numerischer Haushaltsregeln<sup>45</sup> scheint es darüber hinaus nicht im Sinne der öffentlichen Finanzstatistik und der Begrenzung von Staatsverschuldung im Interesse künftiger Generationen zu sein, nach der konjunktureagiblen Abhängigkeit der staatlichen Verschuldungsnormen vom Bruttoinlandsprodukt mit den Zeitwerten der IFRS („fair value“) eine weitere konjunktur- und wachstumsreagible Größe einzuführen. Wohin das führen kann, zeigt das aktuelle Beispiel Griechenlands, aber auch die Situation Deutschlands und Frankreichs um das Jahr 2003 herum. Gerade in Konjunktur- und Wachstumskrisen, wenn Investitionen zur Zukunftssicherheit besonders notwendig sind, begrenzen prozyklische Auswirkungen der Statistik die staatlichen Handlungsspielräume. Der deutsche Sachverständigenrat hat bereits 2007 in einem Sondergutachten zur deutschen Schuldenbremse vor einer solchen Politik gewarnt<sup>46</sup>.

Die EPAS können daher der Anlass für ein inhaltlich prägendes deutsches Engagement auf internationaler Ebene sein. Das neue IPSAS-Rahmenkonzept bietet hier ein erstes Einfallstor, indem dort neben der „decision usefulness“ auch die „accountability“ (Rechenschaftspflicht) als gleichberechtigter Rechnungszweck genannt wird<sup>47</sup>. Es käme nun aus deutscher Sicht darauf an, nicht nur die EPAS, sondern auch die Überarbeitung der IPSAS im Zuge des neuen Rahmenkonzepts und die internationalen Statistiknormen

38 Vgl. nur Brixner/Harms/Noe (2003), Randnummer C57ff. m.w.N.

39 Im Ergebnis so auch Wüstemann/Wüstemann (2013); Wüstemann/Wüstemann (2014); Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014).

40 Vgl. nur Bundestag (2015) und Bundesrat (2014).

41 Vgl. nur Adam (2014).

42 Bundestag (2013), Seite 3; so im Ergebnis auch Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014).

43 In allerjüngster Zeit hat sich auch das Bundesfinanzministerium dieser Forderung angeschlossen (vgl. nur FAZ (2015), S. 19); zu einem konzeptionellen Vorschlag vgl. nur Brixner/Höptner/

Welteke u.a. (2010), Diskussionspapier zur Insolvenz von Gebietskörperschaften; Brixner/Höptner/Ihmls u.a. (2011), Stabilisierung und Sanierung von Kommunen – Thesenpapier.

44 IPSAS 17 räumt z.B. ein Wahlrecht für die Fortschreibung der Vermögenswerte von Sachanlagen zwischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und schwankenden Zeitwerten (fair value) ein.

45 Vgl. EU (2011).

46 Sachverständigenrat (2007).

47 Vgl. IFAC (2014); Wüstemann (2015), Folie 21; Müller-Marqués Berger/Heiling (2014), S. 173f.

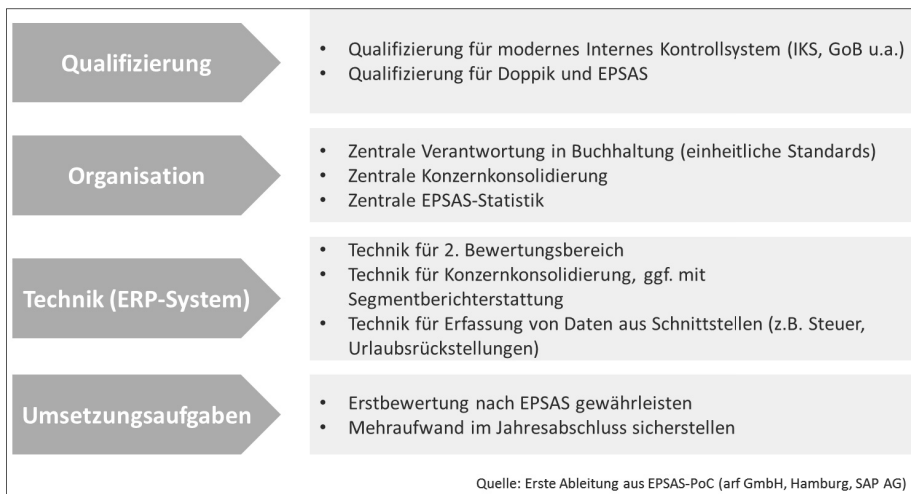


Abb. 3: Ausgangsvoraussetzungen und Handlungsbedarfe auf individueller Ebene

men über den Hebel der EPSAS entschlossen mitzugestalten.

### Herausforderung EPSAS: Die individuelle Perspektive

Die individuelle Perspektive der EPSAS-Einführung wird in Deutschland bisher fast ausschließlich unter dem Aspekt einer Umstellung des gesamten Haushalts- und Rechnungswesens auf IPSAS-Normen diskutiert<sup>48</sup>. Die Freie und Hansestadt Hamburg hat sich daher 2015 mit der arf GmbH und der SAP AG vor dem bisher skizzierten Hintergrund entschlossen, in einem so genannten Proof of Concept zu untersuchen, welche Auswirkungen eine EPSAS-Einführung bei einem auf den SsD basierenden Haushalts- und Rechnungswesen für eine deutsche Gebietskörperschaft tatsächlich hätte<sup>49</sup>.

Dem PoC liegt die Umsetzung in Form eines Parallelsystems mit SsD-Haushaltswesen und EPSAS-Statistik zugrunde. Dem deutschen Gesetzgeber ist mit Blick auf die oben skizzierten Implikationen für das Haushalts- und Rechnungswesen<sup>50</sup> dringend zu empfehlen, über eine solche Lösung nachzudenken<sup>51</sup>. Ein solches Vorgehen entspricht auch dem nationalen und internationalen Standard bei der Ausschüttungssperrfunktion für Privatunternehmen und nicht zuletzt der Praxis der EU-Kommission bei ihrem eigenen Haushalts- und Rechnungswesen<sup>52</sup>.

Am Beispiel Hamburgs lässt sich auf Basis erster Erkenntnisse abschätzen, dass der Aufwand für ein solches Parallelsystem

vielfach überschätzt wird; dies bereits deshalb, weil die Erfassung und Fortführung der Anschaffungs- und Herstellungskosten auch in einem zeitwertorientierten IFRS-/ IPSAS-System erforderlich ist. Die Einschätzung ist freilich davon abhängig, dass die betroffene Gebietskörperschaft – wie Hamburg – bereits über eine leistungsfähige IT-Technik verfügt, die insbesondere einen zweiten Bewertungsbereich für die statistischen IPSAS-Werte ermöglicht. Darüber hinaus ist eine moderne und relativ zentrale Organisation der Buchhaltung, insbesondere für die Konzernrechnung und die Zweitbewertung für statistische Zwecke notwendig (vgl. Abb. 2).

Auf dieser Basis lassen sich dann einige IPSAS-Normen eindeutig benennen, die für statistische Primärdaten weitgehend entbehrlich und/oder mit besonderem Aufwand verbunden wären; hierzu gehören insbesondere die Segmentberichterstattung, die Behandlung von Steuerforderungen und der Komponentenansatz bei Sachanlagen (vgl. Abb. 2). Im EPSAS-Pro-

zess käme es nun darauf an, diese IPSAS auszuschließen oder zu modifizieren.

Es zeigt sich auch, dass der individuelle Umstellungsaufwand stark von den skizzierten Voraussetzungen der jeweils betroffenen Gebietskörperschaft<sup>53</sup> und damit von ihren bereits in die Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens investierten Aufwendungen abhängt; besondere Bedeutung kommt hier dem Vorhandensein, der Verlässlichkeit und der technischen Ausstattung der Anlagenbuchhaltung zu.

Eine Gebietskörperschaft – wie Hamburg – mit doppischem Haushalts- und Rechnungswesen, moderner IT-Technik und leistungsfähiger, eher zentral organisierter Buchhaltung wird die Umstellung mit überschaubarem Aufwand bewerkstelligen können (vgl. Abb. 3), wenn es im EPSAS-Prozess gelingt, die wesentlichen Kostentreiber wie die Segmentberichterstattung und den Komponentenansatz zu vermeiden (vgl. Abb. 2).

Die skizzierten Überlegungen und Voraussetzungen zeigen allerdings, dass der von Eurostat genannte Zeithorizont für die Umstellung<sup>54</sup> nach allen Erfahrungen mit bisherigen Modernisierungsprojekten als sehr ambitioniert einzuschätzen ist. Dies gilt für eine Gebietskörperschaft wie Hamburg bedingt, je nach den noch zu definierenden individuellen Zielen und daraus resultierenden Handlungsbedarfen im EPSAS-Prozess. Für Gebietskörperschaften mit schlechterer Ausgangsposition, insbesondere heute noch kameralistischem Haushalts- und Rechnungswesen, sind erhebliche Zeitprobleme zu befürchten. Es ist daher allen Gebietskörperschaften zu raten, sich rechtzeitig mit den individuellen Zielen und Auswir-

48 Vgl. nur Adam (2014); Rechnungshöfe (2014); Budäus/Hilgers/Raupach (2014); a.A. Gerhards (2014).

49 Diese Fragestellung wurde bisher in dieser Form nicht untersucht; vgl. nur Adam (2014); PwC (2014); EY (2012).

50 U.a. schwankende Zeitwerte, mangelnde Objektivierung, Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip und damit gegen die Generationengerechtigkeit.

51 Eine solche Konstruktion (kameralistischer Haushalt und EPSAS-Rechnungslegung) könnte nach der Beschlusslage von Bundestag und Bundesrat

(vgl. Fußnote 31) auch eine Lösung für den Bund und andere deutsche Gebietskörperschaften mit kameralistischem Haushaltswesen sein.

52 Vgl. nur Lüder (2015); Lüder (2004); bei der EU wird allerdings – anders als in Hamburg – ein kameralistisches Haushaltswesen mit einer Rechnungslegung nach IPSAS kombiniert (vgl. Fußnote 12).

53 V.a. Doppik oder (erweiterte) Kameralistik, IT-Technik, Organisation der Buchhaltung, Qualifikation der Beschäftigten

54 Vgl. Makaronidis (2015a), S. 56f (3-5 Jahre bzw. 6 Jahre bis zur Konzernbilanz)

kungen zu befassen und eher früher als später mit den Vorbereitungen zu beginnen.

Die bisherige Zurückhaltung vieler deutscher Gebietskörperschaften bei der Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens und die vielfältigen Kompromisse in den Einführungsprozessen erweisen sich demnach bei der Analyse auf individueller Ebene als Bumerang<sup>55</sup>. Die Forderung nach einer transparenteren Koordination und mutigeren Modernisierung des Haushalts- und Rechnungswesens in Deutschland besteht schon spätestens seit der Jahrtausendwende<sup>56</sup>. Es stellt sich somit zuletzt die Frage, ob Versäumnisse der Vergangenheit den Weg in die Zukunft versperren dürfen.

Es wird Zeit, dass sich Deutschland anlässlich der EPSAS endlich zu einem transparenten, vergleichbaren und generationengerechten Haushalts- und Rechnungswesen entschließt. Es kann insgesamt kaum ein Zweifel daran bestehen, dass hier – EPSAS hin oder her – dringender Handlungsbedarf besteht<sup>57</sup>, der kostenfrei nicht zu erledigen sein wird. Die EPSAS sind insofern eher Chance als Risiko<sup>58</sup>. Bundesregierung und Bundesgesetzgeber sind jetzt am Zug. Um es mit John F. Kennedy zu sagen: „Die Zeit, um das Dach zu reparieren, ist, wenn die Sonne scheint.“

## Literatur

Adam (2014), Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSAS/EPAS von kommunalem Haushaltsrecht und Einschätzung des resultierenden Umstellungsaufwands, Berlin 2014

AEUV (2009), Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 1. Dezember 2009

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

Brinkhaus (2014), EPSAS – Die Perspektive des Bundes, in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2015, IDW Symposium am 25. Februar 2015 in Berlin, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Seite 58-510

Brixner/Harms/Noe (2003), Verwaltungskontenrahmen, München 2003

Brixner/Höptner/Welteke u.a. (2010), Diskussionspapier zur Insolvenz von Gebietskörperschaften, Diskussionspapier des Eberbacher Kreises im Forum Atzelsberg e.V. (Helge C. Brixner, Richard Höptner, Dr. Karl Ihmels, Karl Starzacher, Ernst Welteke und weitere Mitglieder), Kloster Eberbach 2010, [http://www.forum-atzelsberg.de/tl\\_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/101001-diskussionspapier.pdf](http://www.forum-atzelsberg.de/tl_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/101001-diskussionspapier.pdf), Zugriff am 13.09.2015

Brixner/Höptner/Ihmels u.a. (2011), Stabilisierung und Sanierung von Kommunen – Thesenpapier, Diskussionspapier des Eberbacher Kreises im Forum Atzelsberg e.V. (Helge C. Brixner, Richard Höptner, Dr. Karl Ihmels, Karl Starzacher, Ernst Welteke), Kloster Eberbach 2011, [http://www.forum-atzelsberg.de/tl\\_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/111006-sanierungsverfahren-kommunen.pdf](http://www.forum-atzelsberg.de/tl_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/111006-sanierungsverfahren-kommunen.pdf), Zugriff am 13.09.2015

Budäus/Hilgers/Raupach (2014), Standardisierung des öffentlichen Rechnungswesens: Vom IMK-Beschluss 2003 zu EPSAS 2015, in: Verwaltung und Management 2014, Seite 153 – 156

Bundesrat (2014), Drucksache 811/13, Beschluss des Bundesrates

Bundestag (2013), Drucksache 17/14148, Beschlussempfehlung und Bericht des Haushaltsausschusses, Berlin 2013

Bundestag (2015), Drucksache 18/4182, Beschlussempfehlung des Haushaltsausschusses, Berlin 2015

Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), Rechnungslegung der öffentlichen Hand in Europa – Harmonisierung durch European Public Sector Accounting Standards, in: Die Wirtschaftsprüfung 2014, Seite 2 – 13

Eibelshäuser (2006), Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, in: Der Konzern 2006, S. 618 – 624

Ellerich (2015), Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa – Was kommt auf Deutschland zu?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2015, IDW Symposium am 25. Februar 2015 in Berlin, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Seite 51

EU (2011), Richtlinie 2011/85/EU vom 8. November 2011 über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten, Amtsblatt L 306 vom 23.11.2011

EU (2013a), COM (2013) 114, Report from the Commission to the Council and the European Parliament – Towards implementing harmonised public sector accounting standards in the Member States, Brüssel 2013

EU (2013b), SWD (2013) 57, Commission staff working document, Luxemburg 2013

EU (2014a), Report on budgetary and financial management, Financial Year 2013, Brüssel 2014

EU (2014b), Consolidated annual accounts of the European Union, Financial Year 2013, Brüssel 2014

EU (2015a), Haushalt – Jahresabschluss und Berichte, [http://ec.europa.eu/budget/explained/reports\\_control/annual\\_rep/ann\\_rep\\_de.cfm](http://ec.europa.eu/budget/explained/reports_control/annual_rep/ann_rep_de.cfm), Zugriff am 6.09.2015

EU (2015b), Haushaltsentwurf 2016, <http://eur-lex.europa.eu/budget/www/index-de.htm>, Zugriff am 6.09.2015

EY (2012), Ernst & Young, Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Luxemburg 2012

FAZ (2015), Schäuble fordert Insolvenzverfahren für Eurostaaten – Berliner Vorschläge für die EU-Finanzminister, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 12. September 2015, Seite 19

Gerhards (2014), IFRS, IPSAS, EPSAS – Was folgt als nächstes?, in: Verwaltung und Management 2014, Seite 52-56

GFSM (2014), International Monetary Fund, Government Finance Statistics Manual 2014, Washington D.C. 2014

IFAC (2014), The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, New York 2014

IFAC (2015), Alignment of IPSAS and Government Finance Statistics Reporting Guidelines (Project Status), [www.ipsasb.org/projects/alignment-ipsas-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines](http://www.ipsasb.org/projects/alignment-ipsas-and-government-finance-statistics-reporting-guidelines), Zugriff am 3.09.2015

KGSt/Bertelsmann/Budäus (2009), Manifest zum öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen in Deutschland (Berliner Manifest), Berlin 2009

Kirchhof (2006), Die Zulässigkeit der Führung des doppischen Staatshaushalts, Reutlingen 2006

Lüder (1999), Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Stuttgart 1999

Lüder (2004), Zur Reform des öffentlichen Rechnungswesens in Europa, in: Die Wirtschaftsprüfung 2004, Sonderheft 1/2004, S. 11-18

Lüder (2015), Einschätzung der bisherigen Reformprozesse, Vortrag beim wissenschaftlichen Symposium „Reform des öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens zwischen Politik, Verwaltung und Wissenschaft“ am 11. September 2015, Speyer 2015

Makaronidis (2015a), Harmonisierte Europäische Rechnungsführungs- und Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (EPSAS), in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2015, IDW Symposium am 25. Februar 2015 in Berlin, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Seite 52-57

Makaronidis (2015b), Stand und Entwicklungsperspektiven von EPSAS, Vortrag auf der

55 Vgl. PwC (2014), EY (2012)

56 Vgl. nur Budäus/Hilgers/Raupach (2014); KGSt/Bertelsmann/Budäus (2009); Brixner/Harms/Noe (2003)

57 Vgl. nur GFSM 2014

58 Im Ergebnis ebenfalls so (Auswahl) Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), Müller-Marqués Berger/Heiling (2014); Budäus/Hilgers/Raupach (2014); KGSt/Bertelsmann/Budäus (2009); a.A. u.a. Adam (2014); Gerhards (2014).

Hamburger Fachtagung 2015 am 11. Juni 2015, <http://www.fachtagung-hamburg.de/download-vortraege.html>

Müller-Marqués Berger/Heiling (2014), Europäische Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor (EPSAS) – Status quo, Ausblick und Konsequenzen für Deutschland, in: Die Wirtschaftsprüfung 2014, Seite 144 - 149

Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens – Ein Überblick über das neue IPSAS-Rahmenkonzept, in: Die Wirtschaftsprüfung 2015, S. 171-180

Müller-Marqués Berger/Heiling (2015b), Europäische Standards für die öffentliche Rechnungslegung – Welchen Beitrag kann die internationale öffentliche Rechnungslegung (IPSAS) leisten?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2015, IDW Symposium am 25. Februar 2015 in Berlin, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Seite 511-518

Ohler (2014), Sachverständigengutachten über die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS, Jena 2014

PwC (2014), 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, Brüssel 2014

Radermacher (2013/14), Vorwort, in: EU-Kommission/Eurostat, Europäisches System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen (ESVG 2010), Luxemburg 2014

Rechnungshöfe (2014), Verlässliche Finanzstatistik sicherstellen – Positionspapier zur Einführung von europäischen Rechnungslegungsstandards

Sachverständigenrat (2007), Staatsverschuldung wirksam begrenzen, Wiesbaden 2007

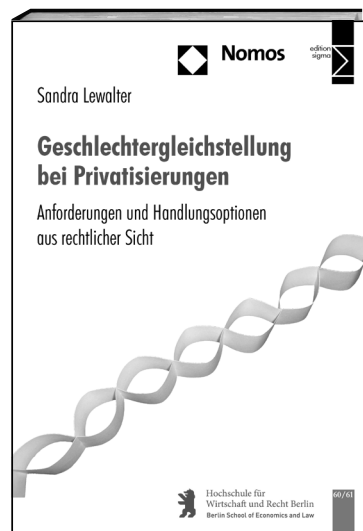
SNA (2008), United Nations et. al. (Hrsg.), System of National Accounts 2008, New York 2009

Wüstemann/Wüstemann (2013), Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: Wallmann et. al. (Hrsg.), Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, S. 579-596

Wüstemann/Wüstemann (2014), EPSAS – Leitlinien zur Gestaltung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: Hessischer Rechnungshof, Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Wiesbaden 2014

Wüstemann (2015), Stand und Perspektiven übergreifender Standards in Deutschland am Beispiel der EPSAS, Vortrag auf der Hamburger Fachtagung 2015 am 11. Juni 2015, <http://www.fachtagung-hamburg.de/download-vortraege.html>

# Geschlechtergleichstellung bei Privatisierungen



## Geschlechtergleichstellung bei Privatisierungen

Anforderungen und Handlungsoptionen aus rechtlicher Sicht

Von Sandra Lewalter

2015, 291 S., brosch., 17,90 €

ISBN 978-3-8487-2340-9

(HWR Berlin Forschung, Bd. 60-61)

[www.nomos-shop.de/24896](http://www.nomos-shop.de/24896)

Vom Abfallbetrieb über den Flughafen bis zum Krankenhaus: Zahllose Einrichtungen in öffentlicher Trägerschaft wurden in den letzten Jahrzehnten privatisiert – oft begleitet von heftigen Kontroversen. In diesen Debatten wurden die Folgen für die Beschäftigten oft nur wenig beachtet, und geschlechtsspezifische Wirkungen wurden erstaunlich wenig thematisiert, obwohl durch Privatisierung ein gleichstellungsrechtlicher Rückschritt droht. Denn Gleichstellungsgesetze für den öffentlichen Dienst sind danach nicht mehr anwendbar; Errungenschaften wie die Gleichstellungsbeauftragte oder Quotierungsregeln gehen verloren.

Sandra Lewalter liefert mit diesem Buch erstmals eine umfassende Darstellung des für Organisationsprivatisierung relevanten europäischen und nationalen Gleichstellungsrechts. Die Kernaussage: Privatisierungsakteure sind verpflichtet, dieses Recht zu beachten. Durch die innovative Verknüpfung von wirtschaftsrechtlich komplexen Sachverhalten mit Gleichstellungsrecht entwickelt die Autorin konkrete Vorgaben und Handlungsoptionen für eine gleichstellungsorientierte Umsetzung von Privatisierung. Ferner konkretisiert sie die Beteiligungsrechte von Gleichstellungsbeauftragten und Personalräten bei Privatisierung.

Portofreie Buch-Bestellungen unter  
[www.nomos-shop.de](http://www.nomos-shop.de)

Alle Preise inkl. Mehrwertsteuer



**Nomos**