Thomas Müller-Marqués Berger, Global Leader International Public Sector Accounting, Ernst & Young GmbH, Stuttgart/Robin Braun, Senior Associate, Ernst & Young AG, Zürich

Anwendung der IPSAS in den Nationalstaaten und bei der Europäischen Kommission – Aktueller Sachstand

Vor dem Hintergrund der Finanz- und Staatsschuldenkrise stehen weltweit die Themen Rechenschaft, Transparenz und Tragfähigkeit öffentlicher Haushalte ganz oben auf der politischen Tagesordnung. Dabei wird vermehrt die Auffassung vertreten, dass die bisher üblichen und auf der Grundlage des Zahlungsprinzips basierenden (kameralistischen) Haushalts- und Rechnungssysteme immer weniger dazu geeignet sind, die komplexen finanziellen Herausforderungen adäquat zu lösen. Die International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) können hierbei helfen.

Einleitung

In den neunziger, anfangs 2000er Jahren fand der Begriff ‚New Public Management' (NPM) auch in Kontinentaleuropa Einzug. Bei dieser administrativen Reform, welche die Effizienz und Effektivität des Verwaltungshandelns verbessern soll, werden andere oder auch zusätzliche Informationen benötigt, um Entscheidungen zu ermöglichen. Dabei kommt dem öffentlichen Rechnungswesen als Informationssystem eine Schlüsselrolle zu.[1] Allerdings wird ein auf der Kameralisitk basierendes Rechnungssystem diesen Informationsbedarfen nicht mehr ausreichend gerecht. Es ist vielmehr zwingend eine Buchführung notwendig, die auch Vermögenswerte und Verbindlichkeiten aufzeigt und Zahlungen periodengerecht abgrenzt. Nur ein vollständiges Bild über die Vermögens- und Finanzlage bietet eine verlässliche Grundlage, um auch Entscheidungen zu fällen.[2] Der öffentliche Sektor allerdings präsentiert seine Finanzinformationen traditionellerweise auf der Kameralistik (Cash accounting).[3] Während in vielen europäischen Staaten die Umstellung auf die Doppik nur zögerlich vorangeht, haben Staaten wie Australien, USA oder Neuseeland die Umstellung auf die vollständige Periodenrechnung (Doppik) bereits in den späten 1980er-Jahren vorgenommen.[4]

Es ist daher nicht verwunderlich, dass einhergehend mit den allgemeinen Verwaltungsreformen im öffentlichen Sektor auch das Rechnungswesen modernisiert wurde. Einer der wichtigsten Aspekte des NPM waren die Reformen der Finanzinformationssysteme.[5] Dabei wurden aber sehr viele verschiedene Reformen angestoßen, wovon jedoch viele auch schnell wieder verschwunden sind. Erst das neue Jahrtausend hat diesbezüglich eine gewisse Konsolidierung der Entwicklungen mit sich gebracht.[6] Krisen früherer Jahre, wie zum Beispiel die Asienkrise, haben zudem gezeigt, dass grundsätzlich auch im öffentlichen Sektor nicht nur ein doppisches, sondern ein möglichst international einheitliches Rechnungslegungssystem notwendig ist. Nur so sind Vergleiche oder, „best practices" möglich.

Einführung in IPSAS

Die International Public Sector Accounting Standards – kurz IPSAS – sind die internationalen Standards der öffentlichen Rechnungslegung. Sie orientieren sich an den Rechnungslegungsstandards für den privaten Sektor (IAS/IFRS), berücksichtigen jedoch die speziellen Gegebenheiten des öffentlichen Sektors. Das IPSAS Board (IPSASB) als Standardsetter hat seinen Ursprung im Public Sector Committee (PSC), welches Mitte der 1980er-Jahre als ständiger Fachausschuss der IFAC (International Federation of Accountants) gegründet wurde. Entscheidend ist aber vor allem, dass ab 1996 die ersten Standards entwickelt wurden, bevor 2004 das PSC in International Public Sec-

[1] Vgl. Galera & Rodriguez Bolivar, The Contribution of International Accounting Standards to Implementing NPM in Developing and Developed Countries, Public Administration and Development, 2007, S. 413.
[2] Vgl. Müller-Marqués Berger, Finanzielle Rechenschaftslegung und Transparenz von Regierungen, Citizen Today, 2012, S. 37.
[3] Vgl. Tickell, Cash to Accrual Accounting: One Nation's Dilemma, International Business & Economics Research Journal, 2010, S. 72.
[4] Vgl. Carlin, Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector, Financial Accountability & Management, 2005, S. 309.
[5] Vgl. Christiaens und Reyniers, Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A comparative Study, 2009, S. 3
[6] Vgl. Bergmann, Public Sector Financial Management, 2009, S. 2.

tor Accounting Standards Board (IPSASB) umbenannt wurde.[7] Das IPSASB hat dabei den Auftrag, im Interesse der Öffentlichkeit qualitative Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor zu entwickeln, die Einhaltung von internationalen und nationalen Standards zu ermöglichen und dadurch die Qualität aber auch die Einheitlichkeit der weltweiten Finanzberichterstattung zu erhöhen. Insgesamt sind 18 Personen aus 17 verschiedenen Ländern Mitglieder des IPSASB.[8]

Die IPSAS umfassen heute 32 Standards für die doppische Rechnungslegung und einen Standard auf kameralistischer Basis.[9] Dabei handelt es sich jedoch nicht um ein abgeschlossenes Konzept. Vielmehr werden neue Standards entwickelt und bestehende überarbeitet. Das IPSAS Board befasst sich aktuell mit weiteren Projekten wie zum Beispiel dem konzeptionellen Rahmen (Conceptual Framework), der sogenannten „IPSAS first time adoption" (Vorgaben zur erstmaligen Anwendung von IPSAS) oder „Public Sector Combinations" (Konsolidierung/Zusammenschlüsse im öffentlichen Sektor).[10]

Internationale Anwendung der IPSAS

Ernst & Young hat 2011 mit Unterstützung des Instituts für Verwaltungs-Management der Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften eine globale Studie zum öffentlichen Rechnungswesen durchgeführt.[11] Dabei lagen der Studie insgesamt Antworten aus 33 Ländern weltweit zu Grunde. Die Erhebung konzentrierte sich ausschließlich auf das öffentliche Rechnungswesen der nationalen (Bundes-)Ebene. Gegenstand der Studie waren der jeweilige Stand des Rechnungswesens, geplante Reformprozesse und Themen wie Budgetierung, Finanzstatistik oder Prüfung. Ziel dieser Studie war es, Trends und Entwicklungen aufzuzeigen. Es sollte aber auch ein besseres Verständnis über die Wahrnehmung, Akzeptanz und Umsetzung der IPSAS gewonnen werden.

In den letzten Jahren hatte die International Federation of Accountants (IFAC) immer wieder darauf hingewiesen, dass öffentliche Verwaltungen und andere öffentliche Einrichtungen der G20-Staaten ihr Rechnungswesen auf die Doppik umstellen sollten, da erst dadurch die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und Implikationen erkennbar würden. Ferner wies die IFAC darauf hin, dass viele souveräne Staaten bislang nur sehr spärliche Informationen zur Verfügung stellen. Darüber hinaus wird immer wieder darauf hingewiesen, dass die IPSAS eine geeignete doppische Rechnungsgrundlage darstellen. Bislang ist allerdings noch wenig bekannt, welche Verbreitung respektive welchen Bekanntheitsgrad diese internationalen Standards weltweit bei den öffentlichen Verwaltungen haben.

Diese Beobachtungen waren der Ausgangspunkt der Studie. Die Ergebnisse haben gezeigt, dass Systeme und Abschlüsse auf Basis des Zahlungsprinzips, insbesondere in Afrika und Asien, noch immer weit verbreitet sind. Es konnte aber auch festgestellt werden, dass auf diesen Kontinenten die umfassendsten Reformpläne bestehen. Aber auch in Europa gibt es Länder, die nach wie vor kamerale Abschlüsse auf nationaler Ebene erstellen (Deutschland oder Italien). Jedoch wird nur noch selten ein Rechnungssystem mit einem reinen Zahlungsprinzip verwendet. Viele Länder sind vielmehr dazu übergegangen, ihre Rechnungssysteme um doppische Elemente zu erweitern, was zu einem sogenannten modifizierten Zahlungsprinzip führt. Diese Länder planen häufig zunächst die Umstellung auf eine modifizierte Periodenrechnung. Erst im letzten Stadium der Reform ist eine Anwendung der doppischen IPSAS geplant.

Die Mehrheit der untersuchten Staaten gibt an, ihre Abschlüsse bereits auf Grundlage der Periodenrechnung zu erstellen. Gleichwohl bestehen auch bei diesen in vielen Fällen konkrete Pläne zur Reform des Rechnungswesens. Derzeit beabsichtigen sechs von vierzehn Ländern, die in naher Zukunft eine Reform ihres Rechnungswesens vorsehen, eine Umstellung auf IPSAS oder auf mit IPSAS vergleichbaren Standards. Anders als vielleicht zu erwarten, sind die Auswirkungen der globalen Finanz- und Schuldenkrise auf die Pläne der Regierungen, ihr Rechnungswesen zu reformieren, überraschend gering. Eine optimistische Interpretation dieses Ergebnisses könnte sein, dass viele Finanzministerien sich schon seit längerem der Vorteile der Doppik bewusst sind und den Übergang – auch ohne den Druck der Staatsschuldenkrise – bereits auf der Prioritätenliste hatten.

In den meisten der teilnehmenden Länder sind die IPSAS bekannt. Dabei werden die Vorteile von IPSAS wie die nationale/internationale Vergleichbarkeit von Finanz-

7 Vgl. Müller-Marqués Berger, Internationale Rechnungslegung für den öffentlichen Sektor (IPSAS), 2008, S. 7.
8 Vgl. Müller-Marqués Berger, IPSAS Explained, 2012, S. 4ff..
9 Vgl. International Public Sector Accounting Standards Board, Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements, 2012 Edition.
10 Vgl. Müller-Marqués Berger, IPSAS Explained, 2012, S. 14ff..
11 Vgl. Ernst & Young, Der Weg zur Transparenz, Eine vergleichende Studie über die Herausforderungen der Finanzberichterstattung öffentlicher Verwaltungen und anderer öffentlicher Institutionen weltweit, 2012.

informationen, die Verbesserung der Rechenschaftslegung oder die Behandlung spezifischer Fragestellungen der öffentlichen Hand anerkannt. Bei der Suche nach den Gründen für die Divergenz zwischen „Kennen“ und „Anwenden“ werden insbesondere entweder fehlende Finanzmittel, fehlende Rechnungslegungsexpertise oder mangelnde Erfahrung angeführt.

Schaut man auf die EU und ihre Mitgliedsstaaten, ist festzustellen, dass zwar nach wie vor der Vertrag über die Europäische Union (Maastricht Vertrag) zusammen mit dem Stabilitäts- und Wachstumspakt die zentrale finanzrechtliche Grundlage für die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union bildet, dessen Ziel es ist, eine übermäßige öffentliche Verschuldung der Mitgliedsstaaten zu verhindern. In Bezug auf das öffentliche Haushalts- und Rechnungswesen hat nun aber die Richtlinie 2011/85/EU des Rates der EU große Bedeutung, da sie Anforderungen an den haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedsländer neu definiert.[12] Art. 3 dieser Richtlinie verdeutlicht die Bedeutung von „vollständigen und zuverlässigen Systemen des öffentlichen Rechnungswesens für alle Teilsektoren des Staates“ auf der Basis der Doppik als „Voraussetzung für die Erstellung von Statistiken von hoher Qualität“. Zudem sollen diese Systeme internen Kontrollen sowie unabhängigen Rechnungsprüfungen unterliegen.

In Art. 16 Abs. 3 der Richtlinie beauftragt die Kommission schließlich Eurostat, bis zum 31.12.2012 eine Bewertung der Frage vorzunehmen, ob die IPSAS als Datengrundlage für die öffentliche Finanzstatistik der EU-Mitgliedsstaaten geeignet sind. Ausgangspunkt dieser Studie stellt der Bedarf einer harmonisierten staatlichen Rechnungslegung in Europa dar. Im Rahmen dieser Studie untersucht Eurostat auch die aktuelle Anwendungspraxis der Rechnungslegung in den 27 EU-Mitgliedsstaaten. Die Beurteilung seitens Eurostat soll die politischen Entscheidungsträger in Europa über die Vor- und Nachteile einer IPSAS-Einführung informieren.

Eine der Fragestellungen im Rahmen dieser IPSAS-Studie ist, inwiefern eine flächendeckende Einführung der IPSAS in den EU-Mitgliedsstaaten als realistisch betrachtet werden kann. Insofern handelt es sich hierbei auch um eine Art Machbarkeitsstudie zur Einführung der IPSAS in Europa.

Neben der Anwendung der IPSAS in verschiedenen Nationalstaaten werden diese vermehrt auch bei supranationalen oder international tätigen Organisationen umgesetzt. So haben unter anderem beispielsweise bereits folgende Institutionen eine Umstellung auf IPSAS vorgenommen beziehungsweise finden sich im Prozess dazu: Vereinte Nationen (UN), Europäische Kommission (EC), Organisation des Nordatlantikvertrags (NATO), Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD).

Umsetzungen / Erfahrungen aus der Schweiz

In der Schweiz führte ab 1981 das Harmonisierte Rechnungsmodell (HRM1) zu einer weitgehenden Harmonisierung der Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden. Seit der erfolgreichen Einführung des HRM1 ist die Entwicklung des öffentlichen Rechnungswesens insbesondere mit der Einführung von Kosten- und Leistungsrechnungen und dem Konzept des New Public Management (NPM) weiter vorangeschritten. In neuerer Zeit hat sich dieser Trend durch die Entstehung der IPSAS noch verstärkt, da sich der Bund sowie einige Kantone (Zürich, Genf) an diesen Standards orientieren und im Hinblick darauf ihr Rechnungswesen revidieren. Mit Blick auf die drohende Entharmonisierung, die Reformen bei Bund und einzelnen Kantonen sowie die internationalen und nationalen Entwicklungen im Bereich Rechnungslegungsstandards ist zu Beginn des neuen Jahrtausends das Projekt Reform Rechnungslegung der Kantone und Gemeinden (HRM2) entstanden.[13]

Während der Bund eine Umstellung der Rechnungslegung bereits vorgenommen hat und das Neue Rechnungslegungsmodell grundsätzlich IPSAS kompatibel ist, findet die Umsetzung von HRM2 in Gemeinden und Kantone erst allmählich statt. Das HRM2 orientiert sich ebenfalls an IPSAS, weicht aber in einigen Punkten deutlich davon ab (wie zum Beispiel bei der Handhabung stiller Reserven).

Ausblick

Es ist davon auszugehen, dass weltweit weitere Reformen im öffentlichen Rechnungswesen angestrebt werden. Dazu kommt, dass Regierungen zunehmend unter der Beobachtung von Stakeholdern stehen. Eine transparente Rechnungslegung und damit verbunden die Abbildung der effektiven Finanzverhältnisse wird zwingend notwendig sein. Auch wenn derzeit nur wenige Staaten die doppischen IPSAS ihrer Rechnungslegung zu Grunde legen, dürften sich diese in absehbarer Zeit zum maßgeblichen Standard im öffentlichen Sektor entwickeln.[14] Aus internationaler Sicht stellen die IPSAS den führenden

[12] ABl.EG Nr. L 306/41 v. 23.11.2011.

[13] Vgl. Konferenz der Kantonalen Finanzdirektoren, Handbuch Harmonisiertes Rechnungslegungsmodell für die Kantone und Gemeinden HRM2, 2007.

[14] Vgl. Müller-Marqués Berger, Heiling, Braun, Thesen zur Fortentwicklung des öffentlichen Rechnungswesens in Deutschland, 2012, im Erscheinen.