



ÖHW

Das öffentliche Haushaltswesen in Österreich

Überlegungen zur Vereinheitlichungskompetenz für das Haushaltsrecht nach §16 Abs. 1 F-VG.

Zur Reform des Haushaltsrechts der Länder in Österreich.

Finanzregeln in föderalen Systemen und Föderalismus als Schuldenbremse.

EURORAI Arbeitsgruppe „Leitlinien für unabhängige regionale Einrichtungen der externen öffentlichen Finanzkontrolle“.

VRV – Quo vadis?

Die Vor- und Nachteile internationaler Rechnungslegungsstandards für das nationale Haushaltsrecht am Beispiel IPSAS mit einem kurzen Ausblick auf EPSAS.

Entwicklung des kommunalen Haushaltsrechts bis zur VRV 2015.

Reformoptionen des Gemeinde-Finanzausgleichs

Jahrgang 57 (2016) · Heft 1-3

Die Vor- und Nachteile internationaler Rechnungslegungsstandards für das nationale Haushaltsrecht am Beispiel IPSAS mit einem kurzen Ausblick auf EPSAS¹

Von Mag. Bernhard S c h a t z²



In den letzten Jahren erlebte das österreichische Haushaltsrecht mit in Kraft treten des Bundeshaushaltsgesetzes 2013³ und der Verabschiedung der Voranschlags- und Rechnungsabschluss Verordnung 2015⁴ im Hinblick auf die doppelte Buchführung eine starke Veränderung.

Mit dem 31.12.2019 ist somit die reine Kameralistik in Österreich auf allen Gebietskörperschaftsebenen (Bund, Länder, Gemeinden, Sozialversicherungsträger) Geschichte. Mit der VRV 2015 ist es auch gelungen die Budget- und Rechnungsabschlusslegung was ihre methodische und strukturelle Basis betrifft weitgehend zu vereinheitlichen.

Nach welchen Standards wird nun in Österreich ab 2019 der Öffentlichkeit und den zuständigen Organen (Nationalrat, Landtage, Gemeinderäte) der Haushaltsvoranschlag und darauf folgend der Rechnungsabschluss gelegt?

Betrachtet man die Erläuterungen zu BHG 2013 und VRV 2015 so stellt man fest, dass sich der Gesetzgeber (und die ihn unterstützenden Verwaltungseinheiten) an den so genannten International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) orientiert haben.

Was sind aber nun diese IPSAS von denen im österreichischen Haushaltswesen immer mehr die Rede ist?

Ausgehend von der Gründung der International Federation of Accountants (IFAC) 1977 die sich als weltweite Vereinigung der Wirtschaftsprüfer versteht

- ¹⁾ Da sich beide angesprochenen internationalen Standards IPSAS und EPSAS im Urtext in englischer Sprache befinden werden im Artikel zur besseren Orientierung immer wieder – in Ergänzung zu den deutschen Begriffen – auch die englischen Originalausdrücke verwendet.
- ²⁾ Dieser Beitrag wurde vom Autor in eigenem Namen und auf eigene Verantwortung verfasst und gibt ausschließlich die Meinung des Autors wieder.
- ³⁾ BGBl. I Nr. 139/2009, Bundesgesetz über die Führung des Bundeshaushaltes (Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013) in der geltenden Fassung
- ⁴⁾ BGBl. II Nr. 313/2015, Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015 – VRV 2015

wurde 1987 für den öffentlichen Bereich ein eigenes Komitee, das so genannte Public Sector Committee (PSC) eingerichtet. Mit 1997 wurde dann das IPSAS Board (IPSASB) als eigenständiger Standard Setter für den öffentlichen Bereich gegründet.

Zunächst wurden seitens des IPSASB überführbare Rechnungslegungsstandards der IFRS (damals IAS) auf die öffentliche Hand übertragen. Erst mit dem IPSAS 21 – Wertminderung nicht zahlungsmittelgenerierender Vermögenswerte wurde 2004 der erste eigene Standard für den öffentlichen Sektor geschaffen.

Im Dezember 2014 wurde das allgemeine Rahmenkonzept der IPSAS (Conceptual Framework) veröffentlicht. Auf die Bedeutung des Rahmenkonzepts wird später noch im Detail eingegangen.

Auf dem Gebiet der Rechnungslegung öffentlicher Organisationen ist das Thema internationaler Standards also noch recht jung, dies trifft allerdings nicht auf den Bereich der öffentlichen Finanzstatistik (Government Finance Statistics – GFS) zu. Dieser wurde erstmals im Jahr 1953 durch das System of National Accounts (SNA) der Vereinten Nationen vereinheitlicht. Darauf aufbauend entwickelte der Internationale Währungsfonds (IWF) 1986 ein Government Finance Statistics Manual (GFSM) und die Europäische Union das 1970 in Kraft getretene Europäische System Volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung (ESVG).

Allen diesen statistischen Systemen ist zu eigen, dass sie sich im Laufe der Zeit von reinen Zahlungssystemen (cashbasierten Systemen) zu doppischen Systemen (accrual Systeme) entwickelt haben.

Wenn es aber all diese Harmonisierungsschritte auf statistischer Seite gegeben hat, warum braucht es noch eigene Rechnungslegungsstandards für öffentliche Organisationen?

1. Warum internationale Standards?

Das Bestreben nach internationalen Standards lässt sich in der Regel auf folgende drei Bereiche zurückführen:

1.1. Einheitlichkeit:

Internationale Standards ermöglichen gleiche Sachverhalte in gleichen Darstellungsformen zu dokumentieren und reduzieren damit den Aufwand des Lesers/der Leserin die zur Verfügung gestellten Informationen zu verstehen und zu vergleichen.

Auch wenn man über den Sinn oder Unsinn des Benchmarkings auf nationaler bzw. internationaler Ebene geteilter Meinung sein kann, so liefern diese

Vergleiche doch immer wieder interessante Erkenntnisse und Ausgangspunkte für die eigene Organisationssteuerung und -entwicklung.

1.2. Glaubwürdigkeit

In einer idealen Welt würden Standards und Vorschriften frei von Partikularinteressen auf Basis von sachlichen und fachlichen Erwägungsgründen gestaltet. In der biederen Realität der öffentlichen Haushaltsführung ist von dieser auch (gerade) der Gesetzgeber umfasst, so dass sich hier ein besonderes Nahverhältnis zwischen Regulator und rechnungslegender Einheit ergibt. Dieses Naheverhältnis kann durch die Anwendung internationaler, allgemein anerkannter Standards entschärft werden.

Die Vereinigung der internationalen Rechnungshöfe (INTOSAI) empfiehlt in einem Positionspapier die Verwendung solcher Standards um entsprechend die Unabhängigkeit und damit die Effektivität der Prüfung zu gewährleisten.⁵

1.3. Effizienz

Doch die Anwendung eines internationaler Standards birgt neben den oben angeführten Aspekten der Einheitlichkeit und Glaubwürdigkeit aber auch bestimmte organisatorische Vorteile. So sind intern keine Ressourcen für den Prozess der Standarderstellung erforderlich, gleichzeitig wird es möglich bei Aus- und Weiterbildungen größere Teilnehmergruppen (und damit flexiblere Ausbildungszeiten und geringe Kosten) zusammenzufassen. Wenden mehrere Gebietskörperschaftsebenen den gleichen Standard an so wäre auch eine höhere Fluktuation zwischen diesen Ebenen aufgrund gleicher Anwenderkenntnisse zu erwarten. Bei einheitlichen Standards ist auch die Wahrscheinlichkeit größer, dass sich die Wissenschaft im Rahmen ihrer akademischen Forschung und Lehre mit diesem Thema auseinandersetzt.

Natürlich stehen diesen Vorteilen auch Nachteile gegenüber:

1.4. Fehlende Autonomie

Entschließt man sich zur Anwendung eines internationalen Standards so ist eine spezifische Anpassung der Standards auf nationale/regionale Bedürfnisse (von der Ausnutzung von Übergangszeiträumen abgesehen) nicht mehr möglich. Damit einhergehend ist auch die Frage der Legitimität zu lösen. Die Anwendung internationaler Standards (und damit der Aufgabe eines gewissen Gestaltungs-

⁵) „Die Bedeutung eines unabhängigen Standardsetzungsverfahrens“, INTOSAI Positionspapier Unterkomitee für Rechnungswesen und Berichterstattung (2009)

spielraums) muss in unserem kontinentalen Rechtsverständnis entsprechend legitimiert sein. In Österreich ist diese Entscheidung noch nicht endgültig getroffen. In die Erstellung der Rechnungslegungsstandards von BHG und VRV sind die IPSAS als internationale Standards eingeflossen, wie und ob die Weiterentwicklung bzw. vollständige Einhaltung dieser Standards nachvollzogen wird ist aber offen.

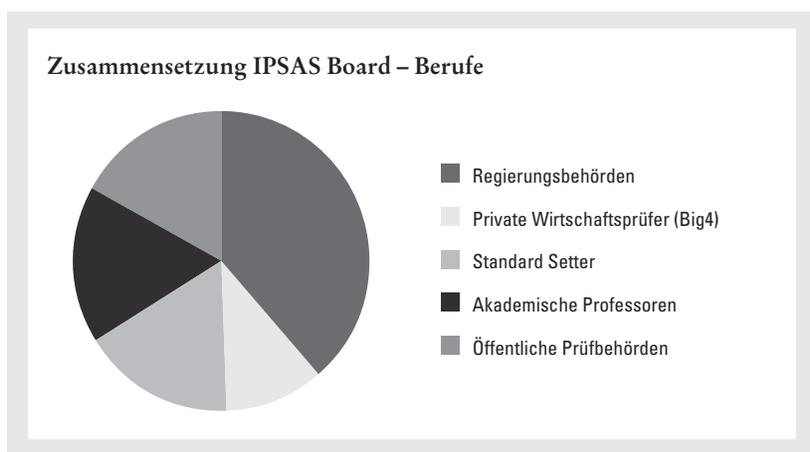
1.5. Kosten für Anpassungen an internationale Standards

Liefert man sich einem internationalen Standard aus so ist dieser einzuhalten. Anpassungen aufgrund der damit verbundenen Kosten zu unterlassen ist keine Alternative. Dadurch kann es sein, dass man bestimmte Systemkosten zu tragen hat, die sonst vermieden werden hätten können. Gleichzeitig sind hier die Synergien aus dem Punkt Effizienz dagegenzuhalten.

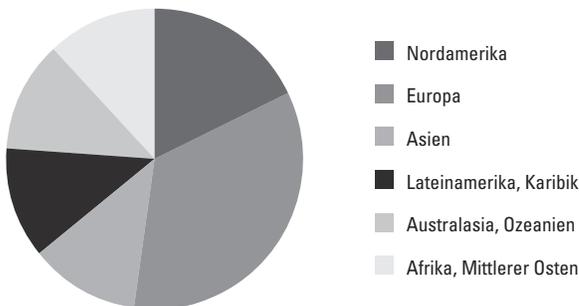
Kostentreiber in diesem Kontext ist, neben Schulungs-, Personal- und Beratungsaufwand zumeist die technische Umsetzung, hierbei ist allerdings zu beachten, dass Software zur Anwendung der Rechnungslegung regelmäßig bestimmten Updates und Relaunches unterzogen werden muss, dabei ist es in der Regel kostengünstig möglich Weiterentwicklungen ins System zu integrieren.

2. Struktur der IPSAS

Wer entscheidet nun über die internationalen Standards für öffentliche Einheiten? Oftmals wird der Vorwurf laut, dass es sich dabei hauptsächlich um Vertreter des anglo-amerikanischen Raums und der privaten Wirtschaftsprüfungsunternehmen handelt. Einem prüfenden Blick hält diese Betrachtung allerdings nicht stand.



Zusammensetzung IPSAS Board – Herkunft



Mit Stand 2016 besteht das IPSAS Board aus 18 Mitgliedern. Darunter sind fünf Europäer (=28 %) und sieben öffentliche Mitglieder (d.h. Personen die das breite öffentliche Interesse einbringen können) was wiederum 39 % darstellt. Damit ist grundsätzlich sichergestellt, dass die europäischen und öffentlichen Interessen nicht zu kurz kommen.

Gleichzeitig wohnen den IPSAS Board Sitzungen als ständige Beobachter (Observer) der IWF, die OECD, die EU, die UNO und die Weltbank bei.

Überwacht wird die Tätigkeit des IPSAS Boards vom Public Interest Committee (PIC) und der Consultative Advisory Group (CAG). Das PIC wurde 2015 gegründet und die CAG wird ihre Arbeit 2016 aufnehmen. Die Einrichtung dieser beiden Gremien trug der starken Kritik Rechnung das IPSAS Board würde unter dem Dach der International Federation of Accountants (IFAC) womöglich öffentliche Bedürfnisse zu wenig berücksichtigen.

Das PIC besteht aus je einem Vertreter des IWF, der OECD, der Weltbank und von INTOSAI. Bei zumindest einem Treffen im Jahr wird die Geschäftsordnung des IPSASB, die Nominierungsliste für die IPSASB Mitgliedschaft und die Strategie und der Arbeitsplan des IPSASB geprüft und wenn erforderlich entsprechende Empfehlungen abgegeben.

Das CAG wird im Juni 2016 gegründet werden und stellt eine Zwischenebene zwischen PIC und IPSASB dar. Das CAG analysiert ebenfalls Strategie und Arbeitsplan des IPSASB und gibt Empfehlungen hinsichtlich der Priorisierung oder technischen Hürden ab.

Der Vollständigkeit halber sei festgehalten, dass sämtliche bisher genannten Positionen (PIC, CAG und IPSASB) ehrenamtlich ausgeübt werden. Die mit der

Tätigkeit verbundenen Kosten sind von den Personen selbst oder den sie nominierenden Organisationen zu tragen.

Widmet sich das Board einem neuen Thema so wird in der Regel eine Projektgruppe gegründet die aus Mitgliedern des IPSASB, Angestellten des IPSASB, aber auch aus Angehörigen aus Verwaltungsbehörden unterschiedlicher Länder oder themenbezogenen Experten besteht (z. B. Ingenieure wenn es um Infrastrukturanlagen geht, Kulturbeauftragte wenn es um Kulturgüter geht, etc.).

Die Projektbeschreibung, Zeitplan und Haupterkenntnispunkte werden auf der Homepage des IPSASB veröffentlicht und sind offen zur Kommentierung.

Aus der Arbeit der Projektgruppe wird eine Sachverhaltsdarstellung (Issue Paper) entstehen, die als Diskussionsgrundlage für das IPSASB dient. Sobald das Board das Dokument für publikationsfähig erachtet wird ein Konsultationspapier (Consultation Paper) auf der Homepage des IPSASB veröffentlicht, zu dem alle Personen oder Institutionen Stellung nehmen können. Die Frist beträgt in der Regel 4–6 Monate, kann aber auch wenn es dem Thema angemessen ist etwas verkürzt oder verlängert werden. In der Regel sind diese Rückmeldungen umfassend, Stellungnahmen mit insgesamt 360 Seiten sind keine Seltenheit. Diese Anmerkungen und Standpunkte werden sorgfältig abgewogen und erörtert.

Das IPSASB nimmt diese Stellungnahmen sehr ernst, da damit den Besonderheiten des öffentlichen Sektors Rechnung getragen werden kann und die Glaubwürdigkeit der Standards davon abhängt auch real vorgebrachte Problemfelder zu thematisieren. Sollten bestimmte Ansichten nicht mit großer Mehrheit im Board geteilt werden, so finden sie in der Regel keinen Eingang in die Standardsetzung. Jedenfalls werden aber alle Erwägungsgründe (basis for conclusion) für oder gegen eine Berücksichtigung im letztlichen Standard festgehalten und sind somit offen für Kritik.

Auf Basis der erhaltenen Antworten auf die öffentliche Konsultation wird ein Standardentwurf erstellt (Exposure Draft). Dieser wird wiederum veröffentlicht und ist wiederum in der Regel 4–6 Monate zur Kommentierung vorgesehen.

Aufbauend auf diese letzten Anmerkungen und Diskussionsbeiträge wird im IPSASB diskutiert und der finale Standardtext abgestimmt.

Neben den IPSAS Standards selbst gibt es noch Praxisrichtlinien (Recommended Practice Guidelines – RPG) für Themen die nicht direkt Rechnungslegungsstandards betreffen, aber für eine gute Erläuterung des Rechnungsabschlusses wünschenswert scheinen.⁶

⁶ Momentan gibt es RPG zu den Themen: Finanzielle Nachhaltigkeit, Diskussion und Analyse von Finanzberichten und Wirkungsinformationen.

Es besteht also im Rahmen des Standardsetzungsverfahrens ausreichend die Möglichkeit gehört zu werden und den eigenen Standpunkt einzubringen.

2.1. Das Rahmenkonzept

Das Rahmenkonzept wurde im Oktober 2014 vom IPSAS Board genehmigt und stellt eine Art theoretischen Überbau für die einzelnen IPSAS Standards dar. Was sind die Ziele der Rechnungslegung? Welche Qualitätskriterien gibt es für Rechnungsabschlüsse? Wer sollte berichten? Wer ist die Zielgruppe eines Abschlusses? Welche Elemente sollte ein Abschluss jedenfalls enthalten? Wann sollten Sachverhalte im Abschluss erfasst werden? Wie können Vermögenswerte und Verbindlichkeiten bewertet werden? Was sollte bei der Darstellung beachtet werden? Auf all diese Fragen gibt das Rahmenkonzept Antwort.

Bei der Frage der Zielsetzungen stehen gemäß Rahmenkonzept vor allem zwei Ziele im Vordergrund:

- Verantwortlichkeit (Accountability)
- Entscheidungsfindung (Decision making)

Das erste Ziel der Verantwortlichkeit ist ein, auch in unserem Rechtssystem, bekanntes Instrument der Kontrolle. Operativ Verantwortliche sollen durch eine umfassende und transparente Berichtslegung die Auswirkungen ihrer Entscheidungen darstellen. Diese Veröffentlichungspflicht soll sie zu guten Handlungsweisen motivieren. Ergänzt wird dieses Instrument durch die unabhängige Kontrolle, damit in dieses Berichtswesen auch nicht auf operativer Ebene auf unangemessene Weise eingegriffen wird. Der offene Umgang mit unabhängigen Berichten ist ein wesentliches Element einer Rücktrittskultur und Baustein eines lernenden Organisationswesens.

Das zweite Ziel der Entscheidungsfindung ist ebenfalls bekannt und in zwei Ausprägungen wahrzunehmen. Externe und interne Entscheidungsfindung. Erstere ist in unseren Breiten deutlich stärker ausgeprägt. Der Rechnungsabschluss ist auch ein Verwendungsnachweis der anvertrauten Ressourcen, so verwundert es nicht, dass dieser Darstellung im österreichischen Haushaltswesen viel Platz eingeräumt wird. Neben dieser zweifellos wertvollen Funktion bietet ein guter Rechnungsabschluss aber auch interne Entscheidungsgrundlagen. So kann die Information, dass die Finanzschulden überwiegend kurzfristiger Natur sind die Entscheidungsfindung eines Kapitalgebers unterstützen so dieser Liquidität kurzfristig zu veranlassen hat. Intern wiederum kann diese Information genutzt werden um sich z. B. der großen Verwundbarkeit durch kurzfristige Zinssatzänderungen bewusst zu werden.

Wie dieses Beispiel schon zeigt kann es sehr unterschiedliche Zielgruppen der öffentlichen Rechnungslegung geben. Das IPSAS Rahmenkonzept nennt zumindest die folgenden:

- Bürgerinnen/Bürger
- Finanziers (Steuerzahler, Banken)
- Legislative
- Andere

Im Rahmenkonzept wird festgehalten, dass natürlich nicht alle diese Zielgruppen mit ihren umfassenden Informationswünschen durch einen Rechnungsabschluss befriedigt werden können. Für den Umgang mit diesem Dilemma gibt das Rahmenkonzept folgende Instrumente mit auf den Weg: Allgemeine Rechnungsabschlüsse sollten nur in so weit für eine Zielgruppe Informationen bereitstellen, so diese nicht ohnehin Anspruch auf spezielle Berichte hätte. Man muss z. B. im Rechnungsabschluss keine Informationen für Ratingagenturen vorsehen, die diese auch anderweitig erhalten könnten. Gleichzeitig ist es für den Ersteller eines Rechnungsabschlusses legitim bestimmte Adressaten besonders zu berücksichtigen, hier wird vor allem die gesetzliche Grundlage und ihre Intentionen für die Erstellung eines Abschlusses eine Rolle spielen.

Nach diesen einleitenden Darstellungen wird auf die Besonderheiten des öffentlichen Sektors und ihren Einfluss auf die Rechnungslegung eingegangen. Dies ist von besonderem Wert, da die IPSAS Standards vor allem zu Beginn, völlig zu Recht dafür kritisiert wurden zu nahe an den IAS/IFRS Standards zu sein und damit eine privatwirtschaftliche Sicht darzustellen.

Dieser „Geburtsfehler“ wurde nun mit dem Rahmenkonzept behoben. Die Besonderheiten des öffentlichen Sektors werden beschrieben mit:

- Das Ausmaß an Transaktionen ohne Leistungsaustausch (Steuern, Transfers)
- Die Bedeutung des Budgets
- Die Natur und Langlebigkeit des öffentlichen Sektors
- Die Natur und der Nutzen von Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten im öffentlichen Sektor
- Die regulatorische Rolle öffentlicher Einrichtungen
- Die Beziehung zur Finanzstatistik

Bei so genannten „einseitigen“ Leistungsbeziehungen haben ihrer Natur nach, auf einer der beiden Seiten (Leistungsbezieher, Leistungsersteller) keine (monetäre) adäquate Entsprechung. Das bedeutet, dass z. B. bei einer zu leistenden Steuer der Steuerzahler/die Steuerzahlerin keine einklagbare Gegenleistung erhält. Sehr wohl erhält sie in einer Art „Gesellschaftsvertrag“ Zugang zu öffentlichen Dienstleistungen und Infrastruktur (dieser steht aber in der Regel auch „nicht Steuerzahlern“ offen). Dieses besteuern über den Willen des Gegenübers hinaus ist zentrales Instrument jedes staatlichen Handelns, da die Bürgerinnen und Bürger den Staat ja durch ihre Repräsentanten dazu legitimieren und so auch

wohlfahrtsstaatliche Umverteilungseffekte erzeugt werden können. Gleichzeitig kann der Staat auch „einseitig“ in diese Beziehung eingreifen und z. B. einen Steuersatz erhöhen oder eine Steuer gar streichen.

Ein Budget ist in Zahlen gegossene Regierungspolitik. Mit diesem Satz wird anschaulich warum das Budget in öffentlichen Haushaltswesen so eine prominente Rolle spielt. In einem privatwirtschaftlichen Kontext stellt das Budget (die Sollseite) lediglich einen Planungsstand am Jahresbeginn dar, wesentlicher und zu meist entscheidender für das Schicksal des Managements ist aber der Jahresabschluss. Im öffentlichen Bereich sind vermutlich schon mehr Regierungen an der Erstellung eines Budgets gescheitert als an dessen Vollzug. Daher ist der Vergleich des Rechnungsabschlusses mit seinem Voranschlag von entscheidender Bedeutung.

Sehr viele öffentliche Aufgaben werden nicht innerhalb eines Jahres oder einer Spanne von mehreren Jahren finanziert, sondern über Generationen. Der Bau viel diskutierter großer Infrastrukturprojekte ist keine Frage der Finanzierbarkeit in zwei, drei Jahren, ja nicht einmal der Finanzierbarkeit der Bauphase, die Frage der Finanzierbarkeit stellt sich über den gesamten Lebenszyklus der bei solchen Konstruktionen durchaus 80–100 Jahre betragen kann. Das gleiche gilt für Pensionszahlungen die nicht innerhalb von einigen wenigen Jahren „verdient“ werden müssen, sondern deren Finanzierung ganze Lebensspannen (gegenwärtig im Durchschnitt 82 Jahre) umfasst. Damit ist die Realisierung solcher Vorhaben einer hohen Unsicherheit künftiger Rahmenbedingungen ausgesetzt (Entwicklung der Steuereinnahmen, Entwicklung der Verkehrsträger, Entwicklung der Lebenserwartung, Arbeitslosigkeit, etc.).

Da aber künftige Steuereinnahmen im Rahmen eines Rechnungsabschlusses nicht ansetzbar sind (hier fehlt die tatsächliche Grundlage der künftigen Steuer, nämlich der eingetretene steuerbare Tatbestand wie z. B. das Erwirtschaften von Einkommen) ist für die langfristige Nachhaltigkeit der Finanzierung des öffentlichen Sektors mehr als ein Rechnungsabschluss erforderlich. Gleichzeitig wird dadurch aber auch ein Ungleichgewicht zwischen erfassbaren Verbindlichkeiten und erfassbarem Vermögen offensichtlich, der deutlich machen sollte, dass man an Rechnungsabschlüsse im öffentlichen Bereich nicht die Kriterien privatwirtschaftlicher Rechnungsabschlüssen anlegen kann (z. B. hinsichtlich Eigenkapitalquote/Nettovermögensposition, Working Capital, Return on Investment, etc.).

Betrachtet man die Aktiv- und Passivseite eines öffentlichen Rechnungsabschlusses so wird auch bald klar, dass diese Positionen nicht aus denselben Gründen entstehen wie im privatwirtschaftlichen Bereich. Das Schulgebäude im öffentlichen Sektor dient primär der Dienstleistungserbringung und nicht der Generierung von Einzahlungen, auch wenn letztere nicht auszuschließen sind. Gleichzeitig verfügen Staaten oftmals aufgrund ihrer Souveränität über große

Ressourcenquellen wie z. B. Mineralrohstoffe, Waldgebiete aber auch Frequenzspektren. In der Regel wird den Staaten erlaubt aus diesen Ressourcen Nutzen zu ziehen (z. B. über Pacht- oder Lizenzeinnahmen).

Des Weiteren ist der Staat oft in der Rolle eines Regulators. Sei es um Marktunvollkommenheiten oder -versagen zu regulieren die sich aus einem reinen Preis-Leistungsgefüge nicht herstellen lassen. Aus dieser Rolle können sowohl Vermögenswerte als auch Verbindlichkeiten entstehen.

Und schließlich hat öffentliches Handeln nicht nur betriebswirtschaftliche Aspekte (im Sinne einer effizienten Leistungsbereitstellung), sondern auch eine volkswirtschaftliche Dimension die sich in der Beziehung des Rechnungsabschlusses mit den statistischen Fiskaldaten äußert. Diese beiden Systeme haben viel gemein: sie erfordern finanzielle abgegrenzte Information (accrual based), sie erfassen die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten eines Staates und bilden umfassende Zahlungsströme ab. Gleichzeitig gibt es aber in Sinn und Zweck substantielle Unterschiede: Statistische Daten werden gebraucht um fiskalpolitische Möglichkeiten zu analysieren und deren Auswirkungen zu bestimmen, die Auswirkungen auf die Gesamtwirtschaft zu beleuchten und die Fiskaldaten national wie international vergleichbar zu machen. Ein doppischer Rechnungsabschluss wie jener unter IPSAS dient aber primär wie oben beschrieben handelnde Akteure verantwortlich für ihre Ergebnisse zu machen und den Nutzern des Abschlusses Informationen für ihre Entscheidungsfindung bereitzustellen.

Aufgrund dieser Vielzahl an Anforderungen an einen Rechnungsabschluss sieht das IPSAS Rahmenkonzept einerseits Qualitätsmerkmale, aber auch legitime Einschränkungen vor.

Zu den Qualitätsmerkmalen gehören:

- Relevanz (relevance)
- Getreue Darstellung (faithful representation)
- Verständlichkeit (understandability)
- Zeitnähe (timeliness)
- Vergleichbarkeit (comparability)
- Nachvollziehbarkeit (verifiability)

Relevanz bedeutet, dass die übermittelte Information in der Lage sein muss die Entscheidungsfindung eines Lesers zu beeinflussen. Das ist der Fall wenn sie bestätigenden (hinsichtlich vergangener oder gegenwärtiger Erwartungen) und/oder vorhersagenden Wert (hinsichtlich künftiger Erwartungen) hat.

Getreue Darstellung meint, dass die Information im Rechnungsabschluss die Lage so vollständig, neutral und frei von materiellen Fehlern darstellt wie möglich. Dazu gehört einerseits, dass Information nicht nach dem Ergebnis ausgesucht wird und Annahme die bei bestimmten Sachverhalten getroffen werden

entsprechend Erläuterung finden. Der Detailgrad der Information muss es erlauben die Natur der dahinterliegenden Transaktionen zu verstehen.

Verständlichkeit bedeutet, dass der Leser der Information ihre Bedeutung erfassen können muss. Das bedeutet, dass Erläuterungen in einfacher und klar verständlicher Sprache zu erfolgen haben. Die Verständlichkeit wird verbessert wenn Kategorisierungen vorgenommen werden und tabellarische oder graphische Darstellungen genutzt werden. Auch die Vergleichbarkeit unterstützt die Verständlichkeit.

Mit Zeitnähe bedeutet, dass der Leser die Information erhält bevor sie ihren Nutzen für die Entscheidungsfindung verliert. Dabei ist zu beachten, dass sowohl interne, als auch externe Entscheidungsfindungen relevant sind. Nichts desto trotz werden viele Informationen eines Rechnungsabschlusses lange nach seiner Veröffentlichung einen Wert behalten (z. B. in der Analyse von Zeitreihen und Entwicklungen).

Wenn Rechnungsabschlüsse vergleichbar sind ermöglichen sie dem Nutzer Ähnlichkeiten und Unterschiede zwischen Perioden zu erfassen. Vergleichbarkeit bedeutet nicht nur Konsistenz in der Anwendung von Methoden und Prinzipien, sondern auch dass Unterschiedliches unterschiedlich aussehen sollte und Gleiches gleich.

Um Nachvollziehbar zu sein müssen Rechnungsabschlüsse ihre Methoden, Annahmen und dahinter liegende Transaktionen offen legen. Nachvollziehbarkeit kann direkt oder indirekt erfolgen: z. B. können Zahlungsmittelstände direkt abgelesen werden, Abzinsungsfaktoren nachgeschlagen werden, etc. Bei der indirekten Methode ist es erforderlich das dahinter liegende Preis-/Mengengerüst zu kennen um die dargestellten Beträge nachvollziehen zu können.

Rechnungsabschlüsse unterliegen aber auch ernstzunehmenden Einschränkungen. Dazu gehören vor allem:

- Wesentlichkeit (materiality)
- Kosten/Nutzen (cost/benefit)
- Balance der Qualitätskriterien (balance)

Wesentlichkeit bedeutet, dass die dargestellten Informationen ausschlaggebend für die Beurteilungen des Lesers/ der Leserin sein müssen. Informationen die keinen Einfluss auf die Beurteilung haben können (ja, müssen sogar aufgrund der Kosten/Nutzen Überlegung) unterbleiben. Es ist bei einem Jahresabschluss mit einer Bilanzsumme von 1 Mrd. Euro nicht wesentlich für das Bild des Lesers/ der Leserin wenn eine Transaktion in Höhe von 1.000,- Euro nicht erfasst ist. In der Praxis der privaten und öffentlichen Wirtschaftsprüfung gibt es hierfür bewährte Praxisrichtlinien.

Das Kriterium des Kosten/Nutzen-Verhältnisses beschreibt, dass die erstellte Information gemessen an ihrer Relevanz mit zumutbarem Aufwand generiert werden kann. Dieses Kriterium stellt ein wichtiges Hygienemerkmale im Verhältnis der Berichtsersteller und der Leser/Leserinnen und Prüfer dar.

Abschließend muss noch festgehalten werden, dass auch die Qualitätskriterien in einem Konflikt zueinander stehen (z. B. Zeitnähe und getreue Darstellung). Bei Konflikten der Qualitätskriterien ist darauf zu achten, dass diese in einer Balance zueinander stehen, d.h. wenn ein Kriterium droht gar nicht erfüllt zu werden, so sollten zu lasten anderer Kriterien dieses gestärkt werden (würde z. B. ein Rechnungsabschluss 1,5 Jahre nach dem Abschlussstichtag gelegt werden und damit keiner Entscheidungsfindung mehr zu Grunde gelegt werden können so wäre dieser Zeitraum zu lasten von z. B. Vollständigkeit und Detailtreue zu reduzieren).

Dieser Auszug aus dem Rahmenkonzept der IPSAS Standards zeigt deutlich, dass das IPSASB entschieden hat sich mit entscheidender Tiefe dem Thema der Rechnungslegung im öffentlichen Sektor zu widmen.

Die Frage der Elemente eines Rechnungsabschlusses, der Erfassungskriterien und der Darstellung der Informationen wird hier nicht mehr erläutert, es darf aber auf das Rahmenkonzept selbst verwiesen werden.

2.2. IPSAS Standards

Folgende IPSAS Standards sind gegenwärtig in Kraft:

IPSAS	Bezeichnung	Inhalt
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	Darstellung des Abschlusses
IPSAS 2	Cash Flow Statements	Finanzrechnung (Kapitalflussrechnung)
IPSAS 3	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehlern
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IPSAS 5	Borrowing Costs	Finanzierungsaufwand
IPSAS 6	Consolidated and Separate Financial Statements	Konsolidierung und separate Rechnungsabschlüsse
IPSAS 7	Investments in Associates	Investitionen in Beteiligungen
IPSAS 8	Interest in Joint Ventures	Gemeinsame Tätigkeiten
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	Einkommen aus Leistungsbeziehungen
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Rechnungsabschlüsse in Hyperinflationärländern
IPSAS 11	Construction Contracts	Errichtungsverträge
IPSAS 12	Inventories	Vorräte

IPSAS 13	Leases	Leasing
IPSAS 14	Events after Reporting Date	Ereignisse nach dem Abschlussstichtag
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Finanzinstrumente: Darstellung und Präsentation
IPSAS 16	Investment Property	Zur Veranlagung gehaltene Immobilien
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	Sachanlagen
IPSAS 18	Segment Reporting	Segmentberichterstattung
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen
IPSAS 20	Related Party Disclosures	Angaben zu nahestehenden Personen
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash Generating Assets	Wertberichtigung nicht zahlungsgenerierender Vermögenswerte
IPSAS 22	Disclosure of Financial Information about General Government Sector	Präsentation von Finanzinformationen über den Sektor Staat
IPSAS 23	Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)	Einkommen aus Nicht-Leistungsbeziehungen (Steuern und Transfers)
IPSAS 24	Presentation of Budget Information in Financial Statements	Präsentation von Budgetinformationen im Rechnungsabschluss
IPSAS 25	Employee Benefits	Leistungen an Arbeitnehmer
IPSAS 26	Impairment of Cash-Generating Assets	Wertberichtigung zahlungsgenerierender Einheiten
IPSAS 27	Agriculture	Landwirtschaft
IPSAS 28	Financial Instruments: Presentation	Finanzinstrumente: Präsentation
IPSAS 29	Financial Instruments: Recognition and Measurement	Finanzinstrumente: Erfassung und Bewertung
IPSAS 30	Financial Instruments: Disclosures	Finanzinstrumente: Erläuterungen
IPSAS 31	Intangible Assets	Immaterielle Vermögenswerte
IPSAS 32	Service Concession Arrangements: Grantor	Konzessionsverträge: Konzessionsgeber
IPSAS 33	First Time Adoption of Accrual Basis IPSAS	Erstanwendung der IPSAS
IPSAS 34	Separate Financial Statements	Separate Rechnungsabschlüsse
IPSAS 35	Consolidated Financial Statements	Konsolidierte Rechnungsabschlüsse
IPSAS 36	Investment in Associates and Joint Ventures	Investitionen in Beteiligungen und Gemeinsame Tätigkeiten
IPSAS 37	Joint Arrangements	Gemeinsame Vereinbarungen
IPSAS 38	Disclosure of Interest in other Entities	Anteile an anderen Einheiten
Cash Basis IPSAS	Financial Reporting under the cash basis of Accounting	Rechnungsabschlüsse in der Kameralistik
RPG 1	Reporting on the Long Term Sustainability of an Entity's Finances	Berichtslegung über die langfristige Nachhaltigkeit der Finanzen einer Einheit
RPG 2	Financial Statements Discussion and Analysis	Rechnungsabschlüsse: Diskussion und Analyse
RPG 3	Performance Information	Wirkungsinformation

3. Ausblick auf EPSAS

Sind die IPSAS Standards nun nur für Staaten interessant die auf freiwilliger Basis ihr Rechnungswesen nach internationalen Standards ausrichten wollen?

Seit 2013 gibt es in der Europäischen Union – nämlich bei Eurostat – den Wunsch nicht nur ein einheitliches statistisches Rechenwerk zu haben (mit dem ESVG ist das bereits seit Jahrzehnten der Fall), sondern auch die Datenquellen, nämlich die staatlichen Rechnungslegungssysteme zu vereinheitlichen und so die Qualität und Vergleichbarkeit der europäischen Fiskaldaten zu stärken.

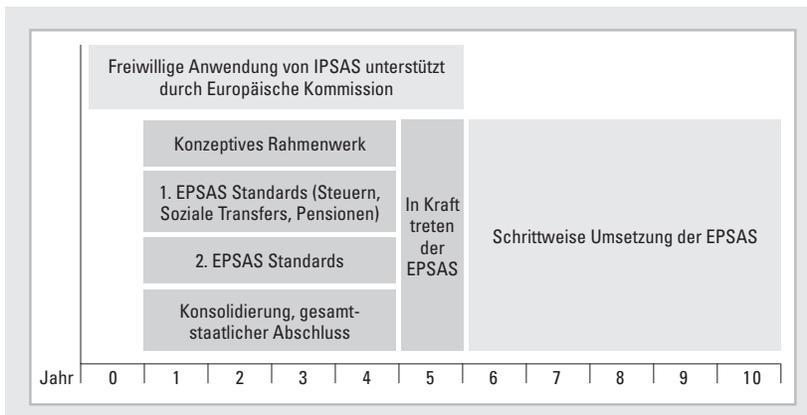
2013 beauftragte Eurostat eine Studie zur Anwendbarkeit der IPSAS auf Ebene der Europäischen Union.⁷ Diese Studie kam zu dem Schluss, dass die IPSAS aus technischen, konzeptiven und regulatorischen Gründen nicht direkt und unmittelbar für die EU anwendbar seien. Allerdings würden die IPSAS einen substantiellen Referenzrahmen für ein Europäisches System der Rechnungslegung darstellen. Zu diesem Zeitpunkt begann die Entwicklung der European Public Sector Accounting Standards (EPSAS).

Diese werden zur Zeit im Rahmen einer europäischen Arbeitsgruppe (Working Group) erarbeitet. Hierbei gibt es gegenwärtig Unterarbeitsgruppen (Cells) zu den Themen Erstanwendung (First Time Adoption) und regulatorischer Rahmen (Governance).

Rechtlich baut diese Arbeit von Eurostat auf der Richtlinie über die budgetären Rahmen (Budgetary Frameworks Directive 2011/85/EU) auf die festhält, dass die Mitgliedsstaaten über Systeme verfügen müssen die umfassend und konsistent alle Subsektoren des Staates abdecken und alle Informationen liefern um doppelte Zahlen (accrual data) zur Herstellung der ESVG Daten zu liefern.

⁷⁾ Diese und andere Studien können unter <http://ec.europa.eu/eurostat/web/government-finance-statistics/government-accounting> abgerufen werden.

Die Strategie zur Umsetzung der EPSAS lässt sich abstrakt wie folgt darstellen:



Quelle: Eigene Darstellung nach einer Präsentation von Eurostat aus dem September 2015

Es ist also angedacht einerseits bereits Anwendungsschritte hin zu doppelten Systemen (z. B. IPSAS) zu fördern (hellgrau hinterlegt) und parallel dazu den rechtlichen und organisatorischen Rahmen für die neuen EPSAS zu entwickeln (dunkel grau hinterlegt).

Das EPSAS Rahmenwerk soll grundsätzliche Prinzipien enthalten und einen regulatorischen Prozess inkl. Genehmigungsverfahren für die Standards.

In einer zweiten Studie hat sich Eurostat mit den Kosten der Anpassung im Hinblick auf etwaige EPSAS beschäftigt und kommt zu dem Schluss, dass die Kosten auf EU Ebene zwischen 0,01 und 0,1 % des BIP der EU betragen könnten (das entspricht 1,2–6,9 Mrd. Euro, auf Österreich heruntergebrochen wären das 24–138 Mio. Euro).

Die Arbeiten dazu werden fortschreiten und die Mitgliedsstaaten sind von Eurostat eingeladen sich aktiv in die Gremien einzubringen und den Prozess zu begleiten. Ergänzt wird dieses Verfahren um öffentliche Konsultationen bei denen sämtliche Stakeholder, Institutionen wie Individuen die Gelegenheit haben zu den vorgesehenen EPSAS Stellung zu nehmen und die Diskussion zu ergänzen.

Literaturverzeichnis:

Bundeshaushaltsgesetz 2013

EC, IMF, OECD, UN, Worldbank: System of National Accounts 2008

European System of Accounts (ESA) 2010

Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2015

INTOSAI (2009): Die Bedeutung eines unabhängigen Standardsetzungsverfahrens, Position Paper, Unterkomitee für Rechnungswesen und Berichterstattung

LÖDL, ANTL, PETRIDIS-PIERRE, PFAU, SEIWALD: BHG 2013 – Bundeshaushaltsrecht, 3. Auflage mit kommentierter BHV 2013, Manz Verlag, 3. Auflage. 2012

The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities

Voranschlags- und Rechnungsabschlussverordnung 2015