

Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen

Klaus Lüder

I. Das Speyerer Verfahren	110
II. Internationale Entwicklungen und Stand der Reform.....	114
III. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).....	117
IV. Anwendungschancen und –hemmnisse für die IPSAS in Deutschland.....	118

I. Das Speyerer Verfahren

- 1 Die Merkmale des Neuen Öffentlichen Rechnungswesens (NÖR), in seiner speziellen Ausformung für den kommunalen Bereich Neues Kommunales Rechnungswesen (NKR) genannt, sind in ihren Grundzügen in drei 1991 erschienenen Schriften der Hochschule Speyer¹ und des Forschungsinstituts bei der Hochschule² beschrieben und später detailliert, präzisiert und aufgrund von Anwendungserfahrungen fortgeschrieben worden³. Ausgelöst durch die Anwendung des NÖR in der baden-württembergischen Pilot-Stadt Wiesloch findet sich dafür ab etwa 1996 auch die Bezeichnung „Speyerer Verfahren“.
- 2 Das Speyerer Verfahren ist insbesondere gekennzeichnet
 - durch Basierung auf dem Ressourcenverbrauchskonzept
 - durch die finanzielle Verbundrechnung

¹ Vgl. *Lüder, Klaus*, Konzeptionelle Grundlagen für die Ausgestaltung des staatlichen Rechnungswesens, in: Klaus Lüder (Hrsg.), Staatliches Rechnungswesen in der Bundesrepublik Deutschland vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen, Berlin 1991, S. 165 ff.

² Vgl. *Lüder, Klaus*, Die zentrale Rolle des Rechnungskonzeptes für die Ausgestaltung des öffentlichen Rechnungswesens, Speyerer Forschungsberichte 93, Speyer 1991; *Lüder, Klaus/Hinzmann, Christiane/Kampmann, Brigitte/Otte, Ralph*, Vergleichende Analyse öffentlicher Rechnungssysteme: Konzeptionelle Grundlagen für das staatliche Rechnungswesen mit besonderer Berücksichtigung der Bundesrepublik Deutschland, Speyerer Forschungsberichte 97, Speyer 1991

³ Vgl. insbes. *Lüder, Klaus*, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), 2. Aufl., Stuttgart 1999; *ders.*, Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Haushaltswesens, Stuttgart 1998; *ders.*, Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Berlin 2001; *ders.*, Dokumentation Eröffnungsbilanz – Pilotprojekt Stadt Uelzen, Speyerer Forschungsberichte 201, Speyer 2003

- durch Einzel- und Konzernrechnungslegung
 - durch eine mit dem Rechnungswesen abgestimmte, ressourcenorientierte Haushaltsplanung und nicht zuletzt
 - durch eine eigenständige konzeptionelle Grundlage und damit den Verzicht auf bloße Transplantation der Rechnungslegungsvorschriften des HGB und anderer Regelungen für das kaufmännische Rechnungswesen.
- 3 Nach dem *Ressourcenverbrauchskonzept* (engl. accrual accounting) sind Transaktionen unabhängig davon, ob und wann Zahlungen erfolgen, in den Perioden zu erfassen, in denen ihre wirtschaftliche Ursache liegt, d.h. in denen sie die finanziellen Ressourcen erhöhen oder mindern. Es sind also m.a.W. Erträge (Ressourcenaufkommen) und Aufwendungen (Ressourcenverbrauch) zu erfassen und in einer Ergebnisrechnung auszuweisen.
- 4 Mit einem auf dem Ressourcenverbrauchskonzept basierenden Rechnungswesen wird die Möglichkeit geschaffen, die intertemporale Lastverteilung durch Formulierung geeigneter Regeln für die anzustrebende Deckung der Aufwendungen durch Erträge, für den Cash Flow und damit für die Kreditaufnahme angemessen zu steuern und so der Intention von Art. 115 Abs.1 Satz 2 GG und entsprechender Bestimmungen der Länderverfassungen (endlich) gerecht zu werden. Darüber hinaus liefert ein ressourcenorientiertes Rechnungswesen mit den Aufwendungen die Informationsbasis für die Ermittlung, Beurteilung und Steuerung der Effizienz des Verwaltungshandelns.
- 5 Die Ergebnisrechnung ist notwendiger, aber nicht hinreichender Bestandteil eines Rechnungswesens nach dem Speyerer Verfahren. Selbstverständlich werden wie im traditionellen öffentlichen Rechnungswesen – allerdings in anderer Struktur - auch die Zahlungen erfaßt. Dies geschieht im Rahmen der Finanzrechnung. Dritter Bestandteil ist schließlich eine Rechnung über das Vermögen und die Schulden (Vermögensrechnung), in der Vermögen und Schulden vollständig, d.h. einschließlich Sachvermögen und Rückstellungen ausgewiesen werden. Eine vollständige Vermögensrechnung ist nicht nur technisches Erfordernis (für die Anwendung der doppelten Buchführung und für die Konsolidierung). Sie ist auch ein Gebot vollständiger und transparenter Rechnungslegung gegenüber Parlament und Bürgern. Die gegenwärtig beispielsweise vom Bund vorgelegte Vermögensrechnung „erfüllt die gesetzlichen Vorgaben nach Art. 114 GG sowie §§ 73 und 86 BHO nur teilweise“.⁴
- 6 Das finanzielle Rechnungssystem des Neuen Öffentlichen Rechnungswesens nach dem Speyerer Verfahren besteht somit aus den drei Hauptrechnungen Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Vermögensrechnung (Drei-Komponenten-Rechnungssystem, Abb. 1). Alle drei Rechnungen werden im Verbund, idealerweise im doppischen Verbund geführt (*doppische finanzielle Verbundrechnung*).

⁴ *Bundesrechnungshof*, Bericht an das Bundesministerium der Finanzen nach § 88 Abs. 2 BHO über die Möglichkeiten einer Vervollständigung der Vermögensrechnung des Bundes gemäß Art.114 des Grundgesetzes, Bonn März 2001

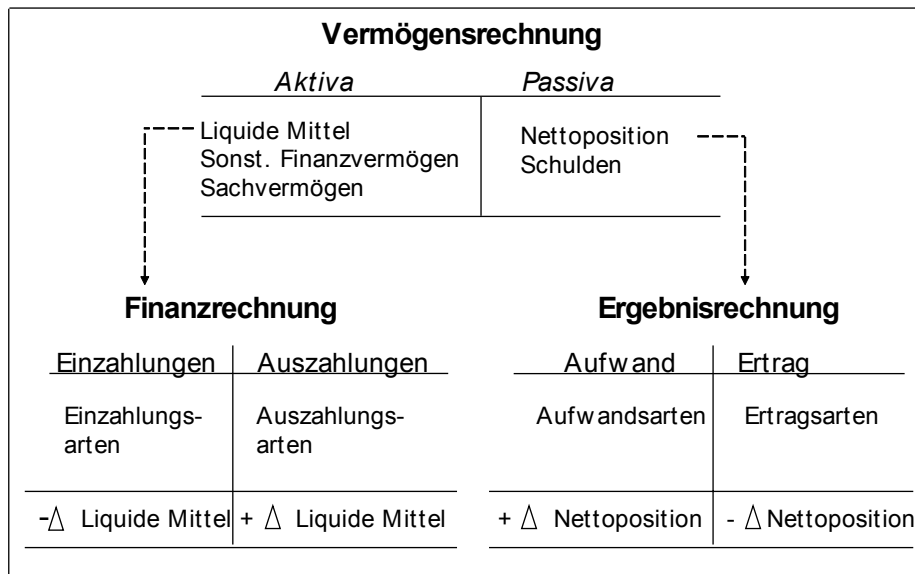


Abb. 1 Doppischer Verbund im Speyerer Verfahren

- 7 Die Führung im doppischen Verbund ist im kaufmännischen Rechnungswesen üblich für Ergebnisrechnung und Vermögensrechnung, nicht aber für die Finanzrechnung. Die Einbeziehung der Finanzrechnung in den doppischen Verbund hat aber den Vorteil, daß eine nach der direkten Methode erstellte und damit auch zur unterjährigen Finanzsteuerung einsetzbare Finanzrechnung das gleiche hohe und der Doppik immanente Zuverlässigkeitsniveau besitzt wie die Ergebnisrechnung und die Vermögensrechnung. Nicht mißbraucht werden sollte die Finanzrechnung dazu, in ihr bei unverändertem kameralistischem Haushalt die ebenfalls unveränderte kameralistische Haushaltsrechnung darzustellen und damit an das unveränderte kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen lediglich eine doppische Finanzbuchhaltung anzuhängen.
- 8 Auch die Rechnungslegung von staatlichen und kommunalen Gebietskörperschaften nach dem Speyerer Verfahren soll ein „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage,“ vermitteln, wie das in § 264 Abs. 2 HGB für Kapitalgesellschaften gefordert wird. Dies erfordert neben einem Abschluß für die Kernverwaltung (*Einzelabschluß*) auch einen *Konzernabschluß* unter Einbeziehung aller (wesentlichen) ausgegliederten Einrichtungen, die entweder Bestandteil des Rechtskreises Gebietskörperschaft sind wie Eigenbetriebe, Bundes- und Landesbetriebe oder die als rechtlich selbständige Organisationen in der Trägerschaft oder im (mehrheitlichen) Eigentum der

Gebietskörperschaft der wirtschaftlichen Einheit „Gebietskörperschaft“ zuzurechnen sind.

- 9 Beim Speyerer Verfahren wird nicht davon ausgegangen, daß nur Rechnungswesen und Rechnungslegung neu gestaltet werden, der Haushalt(splan) aber unverändert bleibt. Vielmehr muß ein mit der Rechnung konsistenter *Haushaltsplan* in Analogie zu den Rechnungen einen Ergebnishaushalt (Haushalt der veranschlagten Erträge und Aufwendungen) und einen Finanzhaushalt (Haushalt der erwarteten Zahlungen aus laufender Geschäftstätigkeit und der veranschlagten Zahlungen aus Investitions- und Kreditfinanzierungstätigkeit) umfassen (vgl. Abb 2).

Planungsebene	Ergebnis- haushalt	Finanzhaushalt	
Rechnungs- ebene	Ergebnis- rechnung	Finanz- rechnung	Vermögens- rechnung
	← (Doppischer Verbund) →		

Abb. 2 Haushaltsplan und Rechnungswesen im Speyerer Verfahren

- 10 Da die Erträge und Aufwendungen im Ergebnishaushalt veranschlagt werden, bedarf es im Finanzhaushalt einer nur stark aggregierten Darstellung ihrer Zahlungswirkungen (Planungsteil des Finanzhaushalts). Im Finanzhaushalt stärker detailliert darzustellen und zu veranschlagen sind hingegen alle nicht ergebniswirksamen Zahlungen. Dazu gehören insbesondere Auszahlungen für Investitionen, Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögen sowie Zahlungen im Zusammenhang mit der Aufnahme und Tilgung von Krediten.
- 11 Wenn man davon ausgeht, daß im Rahmen der Haushaltsaufstellung Stromgrößen originär geplant werden, bedarf es einer zusätzlichen Plan-Vermögensrechnung als Pendant zur Vermögensrechnung nicht. Allerdings lassen sich die vermögensmäßigen

Auswirkungen der geplanten Stromgrößen in einer ergänzenden Plan-Vermögensrechnung darstellen. Dies kann ebenso aus (buchungs-)technischen Gründen sinnvoll sein, um die Anwendung der doppelten Buchführung auch auf der Planungsebene zu ermöglichen.

- 12 Die (weitgehend) unmodifizierte Übernahme der Rechnungslegungsregeln des HGB für Rechnungswesen und Rechnungslegung von Gebietskörperschaften verbietet sich mindestens deshalb, weil für das HGB wesentliche Grundsätze der Rechnungslegung (Systemgrundsätze im Unterschied zu Dokumentations-grundsätzen und Rahmegrundsätzen) für den öffentlichen Bereich keine Gültigkeit haben können und weil die Rechnungslegungsvorschriften des HGB als Folge der internationalen Entwicklung selbst novellierungsbedürftig sind. Sie haben somit in ihrer jetzigen Form auch für Unternehmen nur noch zeitlich eng begrenzt Gültigkeit. Bei der Konzeption des Speyerer Verfahrens vor mehr als einem Jahrzehnt allerdings spielte der erstgenannte Grund die entscheidende Rolle.
- 13 Die Rechnungslegungsvorschriften des HGB sind trotz der bei der Novellierung 1985 aufgrund der EG-Bilanzrichtlinie eingefügten Generalnorm des § 264 Abs. 1 Satz 1 noch immer stark durch den Grundsatz des Gläubigerschutzes geprägt. Durch geeignete Rechnungslegungsregeln soll verhindert werden, daß die Eigentümer dem Unternehmen in unangemessenem Umfang Kapital entziehen und damit die Rechte der Gläubiger schmälern. Seine Konkretisierung erfährt der Gläubigerschutz insbesondere durch das strenge Anschaffungswertprinzip, durch das Imparitätsprinzip und durch das Niederstwertprinzip. Eines herausgehobenen Gläubigerschutzes bedarf es im öffentlichen Rechnungswesen nicht. Die Schutzzwecke der öffentlichen Rechnungslegung lassen sich vielmehr am ehesten durch vollständige und willkürfreie Information der Adressaten erreichen. Eine Vorstellung im übrigen, die auch den anglo-amerikanischen Vorschriften für die Rechnungslegung von Unternehmen zugrunde liegt. Hinzu kommt, daß mindestens ein weiterer kaufmännischer Rechnungslegungsgrundsatz, nämlich der „Abgrenzungsgrundsatz der Sache nach“, im öffentlichen Bereich nur ausnahmsweise anwendbar ist, da es im Regelfall keinen Zusammenhang zwischen Erträgen und Aufwendungen gibt.
- 14 Aus der begrenzten Gültigkeit handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze folgt allgemein, daß die Rechnungslegungsregeln des HGB nicht auf den öffentlichen Bereich übertragen werden können (oder mindestens nicht übertragen werden sollten), sondern daß es einer eigenständigen konzeptionellen Grundlage für diesen Bereich bedarf.

II. Internationale Entwicklungen und Stand der Reform

- 15 Der Entwicklungstrend des öffentlichen Rechnungswesens in Europa wie auch weltweit ist eindeutig und einheitlich. Angestrebt wird der Ersatz oder mindestens die Ergänzung des zahlungsorientierten öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesens durch ein ressourcenorientiertes Haushalts- und Rechnungswesen (output and accrual

based budgeting and accounting system). Ein solches Haushalts- und Rechnungswesen ist auf der Rechnungsebene gekennzeichnet durch ein dem kaufmännisches Rechnungswesen ähnliches finanzielles Rechnungssystem mit Vermögensrechnung, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung und einer entsprechenden Einzel- und Gesamtrechnungslegung. Ausgangspunkt und erster Schritt einer Gesamtreform des Haushalts- und Rechnungswesens ist i. d. R. die Umgestaltung des finanziellen Rechnungssystems und der Rechnungslegung.

16 Die Identifizierung eines einheitlichen Reformtrends bedeutet allerdings nicht, daß die Reformansätze in den einzelnen Ländern einheitlich sind. Was die Ausgestaltung der Reformen anbetrifft, so gibt es trotz des einheitlichen Etiketts „accrual accounting“ eine große Bandbreite von Vorgehensweisen und Lösungen. Unterschiede sind beispielsweise zu beobachten hinsichtlich Struktur und Inhalt der Rechnungen, hinsichtlich der Ansatz- und Bewertungsregeln für Vermögen und Schulden und hinsichtlich der Art und des Stellenwertes konsolidierter Abschlüsse. Indizien für organisatorisches Lernen gibt es kaum. Dies gilt nicht nur für Lernen über Grenzen hinweg, sondern auch innerhalb eines Landes, sofern die Reform nicht zentral gesteuert wird. Die gegenwärtige Entwicklungsphase ist demzufolge gekennzeichnet durch zunehmende internationale Divergenz des öffentlichen Rechnungswesens und damit zunehmende Beeinträchtigung der internationalen Vergleichbarkeit von Rechnungslegungsinformationen der öffentlichen Hand.

17 Die Studie „Reforming governmental accounting and budgeting in Europe“⁵ zeigt, daß die Reform gewöhnlich auf der kommunalen Ebene beginnt (vgl. Abb. 3). In keinem der einbezogenen Länder ging die staatliche Rechnungswesenreform der kommunalen voraus. Frühe Reformer waren die schweizerischen, die niederländischen und die schwedischen Kommunen in den 1970er und 80er Jahren. Ihnen folgten in den 1990er Jahren die Kommunen in Finnland, Frankreich, Großbritannien und Spanien und schließlich erreichte die Reform ab 2000 auch die deutschen und die italienischen Kommunen. In allen neun Ländern wurde also die Umgestaltung des kommunalen Rechnungswesens von der Geldverbrauchsbasis auf die Ressourcenverbrauchsbasis mindestens in Angriff genommen. Abgeschlossen ist sie inzwischen in Finnland, Frankreich, Großbritannien, den Niederlanden und der Schweiz.

⁵ Lüder, Klaus/Jones, Rowan (eds.), *Reforming governmental accounting and budgeting in Europe*, Frankfurt/M. 2003. In der Studie werden die Haushalts- und Rechnungspraktiken sowie die beabsichtigten und laufenden Reformvorhaben auf staatlicher und kommunaler Ebene von neun Ländern (Finnland, Frankreich, Deutschland, Italien, Niederlande, Spanien, Schweden, Schweiz, Großbritannien) und der Europäischen Kommission beschrieben und vergleichend analysiert.

Reform- beginn	1970/80	1990	Nach 2000	Noch nicht begonnen
Kommunale Ebene	CH, NL, S	E, F, FIN, UK	I, D	
Staatliche Ebene		E, FIN, S, UK	CH, F, EC	D, I, NL

Abb. 3 Stand (2003) der Reformen des öffentlichen Rechnungswesens in Europa

- 18 Mit Ausnahme von Finnland und Spanien, wo die Reform des staatlichen Rechnungswesens etwa zeitgleich mit der Reform des kommunalen Rechnungswesens einherging, folgte das staatliche Rechnungswesen mit mehr oder weniger großer zeitlicher Verzögerung dem kommunalen Rechnungswesen. Besonders groß ist der Zeitverzug in der Schweiz (ca. 25 Jahre), in den Niederlanden und er wird es vermutlich auch in Deutschland sein, obgleich die geänderten nationalen und internationalen Rahmenbedingungen in Deutschland einen deutlich geringeren zeitlichen Abstand erwarten lassen als in der Schweiz.
- 19 Die Umstellung des staatlichen Rechnungswesens erfolgte in zwei Wellen beginnend kurz vor und nach 1990 in Spanien, Schweden, Großbritannien und Finnland. In diesen Ländern wurden inzwischen die notwendigen rechtlichen Anpassungen vorgenommen und das neue System befindet sich im Regelbetrieb. Was in Großbritannien allerdings noch aussteht sind konsolidierte Abschlüsse für die wirtschaftliche Einheit „Zentralstaat“ und für den gesamten öffentlichen Bereich. In der jüngeren Vergangenheit (nach 2000) haben zwei weitere Länder (Frankreich, Schweiz) und die EU Kommission ebenfalls Reformvorhaben eingeleitet, die in allen drei Fällen um die Mitte des Jahrzehnts abgeschlossen sein sollen. Die verbleibenden drei Länder Deutschland, Italien und Niederlande haben aus unterschiedlichen Gründen mit einer Reform des staatlichen finanziellen Rechnungswesens noch nicht begonnen. Für Deutschland gilt diese Aussage allerdings mit der Einschränkung, daß Hessen mit der

Umstellung seines Haushalts- und Rechnungswesens von der Geldverbrauchsbasis auf die Ressourcenverbrauchsbasis schon weit fortgeschritten ist und daß auch andere Bundesländer (Hamburg, Bremen) ähnliche Reformvorhaben eingeleitet haben. In den Niederlanden gab es 2002 intensive Diskussionen unter Beteiligung des Finanzministeriums und des Rechnungshofs mit dem Ziel, die Rechnungswesenreform in Kürze in Angriff zu nehmen⁶. Bei dieser Diskussion ging es nicht mehr um das „WAS“, sondern schon um das „WIE“ der Ausgestaltung des neuen Systems. Mit der Reform nicht zusammenhängende politische Turbulenzen haben das Projekt seitdem jedoch erst einmal zum Stillstand gebracht.

III. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

20 Parallel zur den länderspezifischen Reformen des öffentlichen Rechnungswesens und der Rechnungslegung erarbeitet und veröffentlicht das 1986 gegründete Public Sector Committee der International Federation of Accountants (IFAC-PSC) seit 1998 International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), die Regeln für das finanzielle Rechnungswesen (genauer: die finanzielle Rechnungslegung) von Gebietskörperschaften enthalten⁷. Das IFAC-PSC hat sich dabei eng an die International Accounting Standards (IAS) Stand 31. August 1997 angelehnt. Auf eine eigenständige konzeptionelle Grundlage wird bisher verzichtet. Insoweit wird lediglich auf das IASC-Dokument „Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements“ verwiesen⁸. Allerdings diskutiert das IFAC-PSC in der im Mai 2000 publizierte Studie 11 „Governmental Financial Reporting – Accounting Issues and Practices“⁹ grundlegende Aspekte alternativer Rechnungskonzepte (cash vs. accrual), ohne sich allerdings explizit für eines der beiden Rechnungskonzepte auszusprechen. Auf eine eindeutige Präferenz für ein doppisches finanzielles Rechnungswesen (accrual accounting) läßt sich jedoch u.a. daraus schließen, daß zwanzig der derzeit vorliegenden einundzwanzig Standards die Ausgestaltung eines doppischen öffentlichen Rechnungswesens zum Gegenstand haben. Eine Grundsatzentscheidung zugunsten des Accrual-Prinzips als Basis für die IPSAS kann auch in ihrer Anlehnung an die IAS gesehen werden. Das IFAC-PSC versuchte, wo immer möglich, die IAS unverändert zu übernehmen, es sei denn, materiell bedeutsame Besonderheiten des öffentlichen Sektors machten eine Abweichung zwingend erforderlich. Aus der Ableitung der IPSAS aus den IAS ergibt sich folgerichtig die weitgehende Übereinstimmung der Rechnungslegungsmodelle. Nach IPSAS 1 und 2 sind Gebietskörperschaften gehalten,

⁶ Vgl. *Netherlands Court of Audit*, Accrual budgeting and accounting in central government, The Hague, November 2003

⁷ Vgl. *International Federation of Accountants*, Handbook of International Public Sector Accounting Standards, 2004 Edition, New York, N.Y. 2004

⁸ Vgl. *International Federation of Accountants-Public Sector Committee*, Preface to International Public Sector Accounting Standards, New York N.Y. 2000, S. 2.

⁹ *International Federation of Accountants- Public Sector Committee*, Governmental Financial Reporting – Accounting Issues and Practices, Study 11, New York N.Y. 2000

eine Vermögensrechnung (statement of financial position), eine Ergebnisrechnung (statement of financial performance), eine Rechnung über die Änderungen der Nettosition (statement of changes in net assets/equity) und eine Finanzrechnung (cash flow statement) vorzulegen und zwar sowohl im Rahmen des Einzelabschlusses als auch eines konsolidierten Abschlusses.

- 21 Eine Würdigung der verfügbaren International Public Sector Accounting Standards führt zu dem Ergebnis, daß sie bisher noch lückenhaft sind, daß die behandelten Sachverhalte hinsichtlich Bedeutung und Spezifität erheblich differieren, daß die Eindeutigkeit der Regelungen unterschiedlich und nicht immer zufriedenstellend ist und daß schließlich in nicht geringem Umfang Wahlrechte eingeräumt werden. Dem Anwender werden also große Ermessensspielräume eröffnet, was u.a. zur Folge hat, daß die in einer ganzen Reihe von Ländern unabhängig von den IPSAS entwickelten Regeln für ein doppisches öffentliches Rechnungswesen weitgehend IPSAS-kompatibel sind oder daß sie mit geringfügigen Änderungen IPSAS-kompatibel gemacht werden können (siehe dazu auch den Vergleich der Normen für das britische Resource Accounting mit den ersten 15 IPSAS¹⁰, sowie die Empfehlungen zur Anwendung der IPSAS durch den schweizerischen Bund¹¹). Dies mag ein entscheidender Faktor für die Förderung der IPSAS-Verbreitung sein – ob das Harmonisierungsziel im Sinne der Lieferung übernational vergleichbarer Informationen über die finanzielle Lage von Gebietskörperschaften auf diese Weise jedoch erreichbar ist, erscheint demgegenüber zweifelhaft. Soweit es also ein Erfordernis der internationalen Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens gibt, was man insbesondere bei Staatengemeinschaften annehmen kann, bilden die IPSAS dafür bisher nur ungenügende Voraussetzungen: Wenn denn die Harmonisierung des Rechnungswesens die Vereinheitlichung der Rechnungsbasis, der Abschlußrechnungen nach Art und Grobstruktur sowie der Ansatz-, Bewertungs- und Konsolidierungsregeln¹² ebenso voraussetzt wie die Eindeutigkeit und Lückenlosigkeit aller Regelungen, dann sind die IPSAS dafür allenfalls eine Ausgangsbasis.

IV. Anwendungschancen und –hemmnisse für die IPSAS in Deutschland¹³

- 22 In der näheren Zukunft wesentlich bedeutsamer als die internationale Harmonisierungsfunktion dürfte die Anschlag- und Referenzfunktion der IPSAS für die beabsichtigten und angelaufenen Reformen des öffentlichen Rechnungswesens und der

¹⁰ Vgl. *Loweth, David*, Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government, IFAC-PSC Occasional Paper, New York 2002, S. 24 ff.

¹¹ Vgl. *Lüder, Klaus/Schedler, Kuno/Knechtenhofer, Bernhard*, Grundsätze zur Buchführung, Rechnungslegung und Budgetierung beim Bund - Projektbericht, St. Gallen 2001, S. 18 ff.

¹² Vgl. *Lüder, Klaus/Kampmann Brigitte*, Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens in der Europäischen Gemeinschaft, Speyerer Forschungsberichte 125, Speyer 1993, S. 106.

¹³ Vgl. dazu die ausführliche Diskussion in *Adam, Berit*, Internationale Rechnungslegungsstandards für die öffentliche Verwaltung (IPSAS) – Eine kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung ihrer Anwendbarkeit in Deutschland, Frankfurt/M. 2004, S. 206 ff.

Rechnungslegung sein. Allein die Existenz international anerkannter Standards für das öffentliche Rechnungswesen fördert die Diskussion um Reformnotwendigkeiten und vermindert die Unsicherheit bezüglich des anzustrebenden Rechnungssystems. Damit können die IPSAS eine Funktion übernehmen, die in Deutschland und anderen Ländern bisher den Regeln für das kaufmännische Rechnungswesen, in Deutschland insbesondere den HGB- Vorschriften für große Kapitalgesellschaften zukam.

23 Zuvor zu überwinden sind allerdings eine Reihe von vermeintlichen oder tatsächlichen Anwendungshemmnissen:

- Die International Public Sector Accounting Standards werden in englischer Sprache veröffentlicht. Allerdings ist das IFAC-PSC bestrebt, die Übersetzung in andere Sprachen soweit möglich zu fördern, zuständig dafür sind aber grundsätzlich die Mitgliedsorganisationen (für Deutschland das Institut der Wirtschaftsprüfer). Naheliegender ist, sich bei der Übersetzung soweit wie möglich des (standardisierten) Übersetzungsprozesses des International Accounting Standards Board (IASB)¹⁴ zu bedienen. Inzwischen liegen autorisierte Übersetzungen in einem Dutzend Sprachen vor (außer in französisch und spanisch u.a. in chinesisch und russisch), jedoch nicht in deutsch. Notwendige Voraussetzung für eine breitere Anwendung in Deutschland wäre allerdings die Verfügbarkeit einer autorisierten Version der Standards auch in deutscher Sprache.
- Ein besonderes Anwendungsproblem besteht für Gebietskörperschaften, deren Rechnungswesenreform auf eigener konzeptioneller Grundlage bereits so weit fortgeschritten ist, daß die Basierung auf den IPSAS „von Anfang an“ mindestens kurzfristig nicht mehr in Frage kommen kann. In diesen Fällen muß zunächst geprüft werden, ob die festgesetzten Regelungen mit den IPSAS in Einklang stehen und, falls nicht, ob ein Übergang auf die IPSAS vertretbar erscheint. Die Chance für eine weitgehende Übereinstimmung eines beliebigen Accrual-Accounting-Konzeptes für Gebietskörperschaften mit den IPSAS ist, wie bereits erwähnt, derzeit (noch) besonders groß, weil die IPSAS unvollständig, mit zahlreichen Wahlrechten ausgestattet und interpretationsfähig sind. Auch das Speyerer Verfahren ist deshalb grundsätzlich IPSAS-kompatibel. Das bedeutet allerdings nicht, daß es keinerlei Abweichungen gibt. Solche Abweichungen sind vielmehr in der Regel wegen länderspezifischer Besonderheiten (so z.B. wegen der spezifischen Ausgestaltung der „Schuldenbremse“ in der Schweiz oder wegen der Regeln für die Deckung der Aufwendungen durch die Erträge beim Speyerer Verfahren) oder wegen zu enger Anlehnung der IPSAS an die Rechnungslegung von Unternehmen (z.B. bei der Abgrenzung des a.o. Ergebnisses und der Definition des Konsolidierungskreises) kaum zu vermeiden. Daraus folgt auch, daß selbst bei Berücksichtigung der IPSAS „von Anfang an“, deren 1:1-Übernahme - mindestens in den Fällen nicht erzwungener Übernahme – eher unwahrscheinlich ist.

¹⁴ Vgl. *International Federation of Accountants*, News Release, New York, N.Y. August 21, 2002: „The PSC has commissioned the translation of the first 18 IPSASs into French and Spanish through the IASB process.“

- In den kontinentaleuropäischen Ländern ist das Haushalts- und Rechnungswesen in der Regel detailliert rechtlich geregelt. Soweit es sich um gesetzliche Regelungen handelt, ist grundsätzlich das Finanzministerium für die Erarbeitung von Gesetzentwürfen zuständig (Ausnahme beispielsweise in Deutschland das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen), und es erläßt auch die untergesetzlichen Regelungen (Verwaltungsvorschriften). Dabei läßt es sich gegebenenfalls durch ad hoc Gremien oder ständige Gremien von Experten beraten. Bei den gesetzlichen Regelungen kann die Parlamentsberatung in Form von Expertenanhörungen hinzutreten. Der hohe Grad an Verrechtlichung, auch im Detail, macht dieses System in bezug auf Änderungen schwerfällig. Es ist – wie wohl auch die Zulassung der Anwendung von IAS und US-GAAP im Unternehmensbereich zeigt – nicht ohne weiteres mit einem relativ flexiblen, privatrechtlich organisierten Standardsetzungssystem nach anglo-amerikanischem Muster kompatibel.

Selbst die einfachst denkbare Art, Kompatibilität herzustellen, nämlich die Beschränkung der gesetzlichen Regelungen auf eine Generalklausel, erscheint nicht praktikabel. Wahlrechte, Allgemeinheitsgrad, Lückenhaftigkeit and Änderungshäufigkeit erfordern in jedem Fall interpretierende und ergänzende Instruktionen und Richtlinien als Voraussetzung für die praktische Anwendung im nationalen Bereich. Dies läßt in Ländern ohne nationales Standardisierungs- oder ständiges Beratungsgremium für das öffentliche Rechnungswesen die Einrichtung eines solchen Gremiums auf nationaler Ebene – für die EU besser noch auf europäischer Ebene – als unabdingbar erscheinen. In Deutschland könnte dafür der in § 342a HGB vorgesehene Rechnungslegungsbeirat Vorbild sein, freilich angebunden an die Finanzministerkonferenz (hier an den Arbeitsausschuß „Haushaltsrecht und Haushaltssystematik“) und – soweit es das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen betrifft und wegen der notwendigen Abstimmung zwischen staatlichem und kommunalem Haushaltsrecht - auch an die Innenministerkonferenz (hier an die Arbeitsgruppe „Haushaltsrecht“ des ständigen Unterausschusses „Kommunale Wirtschaft und Finanzen“ des Arbeitskreises III). Gremien ähnlicher Art mit Zuständigkeit für das öffentliche Rechnungswesen gibt es außer in der Schweiz in allen Reformländern, so beispielsweise in den U.S.A. auf Bundesebene (Federal Accounting Standards Advisory Board) und in Großbritannien (Federal Reporting Advisory Board).

24 Zusammenfassend läßt sich feststellen:

- Mit dem Speyerer Verfahren wurde der richtige Weg bei der Reform des öffentlichen Rechnungswesens von der Geldverbrauchsbasis zur Ressourcenverbrauchsbasis eingeschlagen. Dies bestätigen nicht nur entsprechende Reformen im Ausland, sondern auch die inzwischen verfügbaren International Public Sector Accounting Standards.

- Die bloße Existenz von International Public Sector Accounting Standards fördert die Akzeptanz eines ressourcenorientierten öffentlichen Rechnungswesens. Darüber hinaus bilden die IPSAS aber trotz ihrer noch vorhandenen Schwächen

und Unvollkommenheiten auch eine geeignete Ausgangsbasis (Referenzmodell) für die in Deutschland, insbesondere im staatlichen Bereich, noch anstehende Reform des Rechnungswesens.