

# **(Grundsatzüberlegungen zu) Standards öffentlicher Rechnungslegung (in Europa)**

Potsdam, den 30.05.2014

## Rechnungslegung folgt dem Rechnungs(legungs)zweck

*"Rechnungslegung schafft ein nach bestimmten Regeln erstelltes Abbild der realökonomischen Gegebenheiten. Die Ausgestaltung der Regeln färbt die den Adressaten der Rechnungslegung übermittelten Informationen. Die Rechnungslegungsnormen sind daher so auszugestalten, dass sie dem vom Normgeber intendierten Rechnungslegungszweck dienen.,,*

(Sossong, Peter (2014), Bedingte Zweckadäquanz handelsrechtlicher Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) für die staatliche Doppik am Beispiel einseitiger Leistungsbeziehungen, Diss. Uni Speyer, S. 29.)

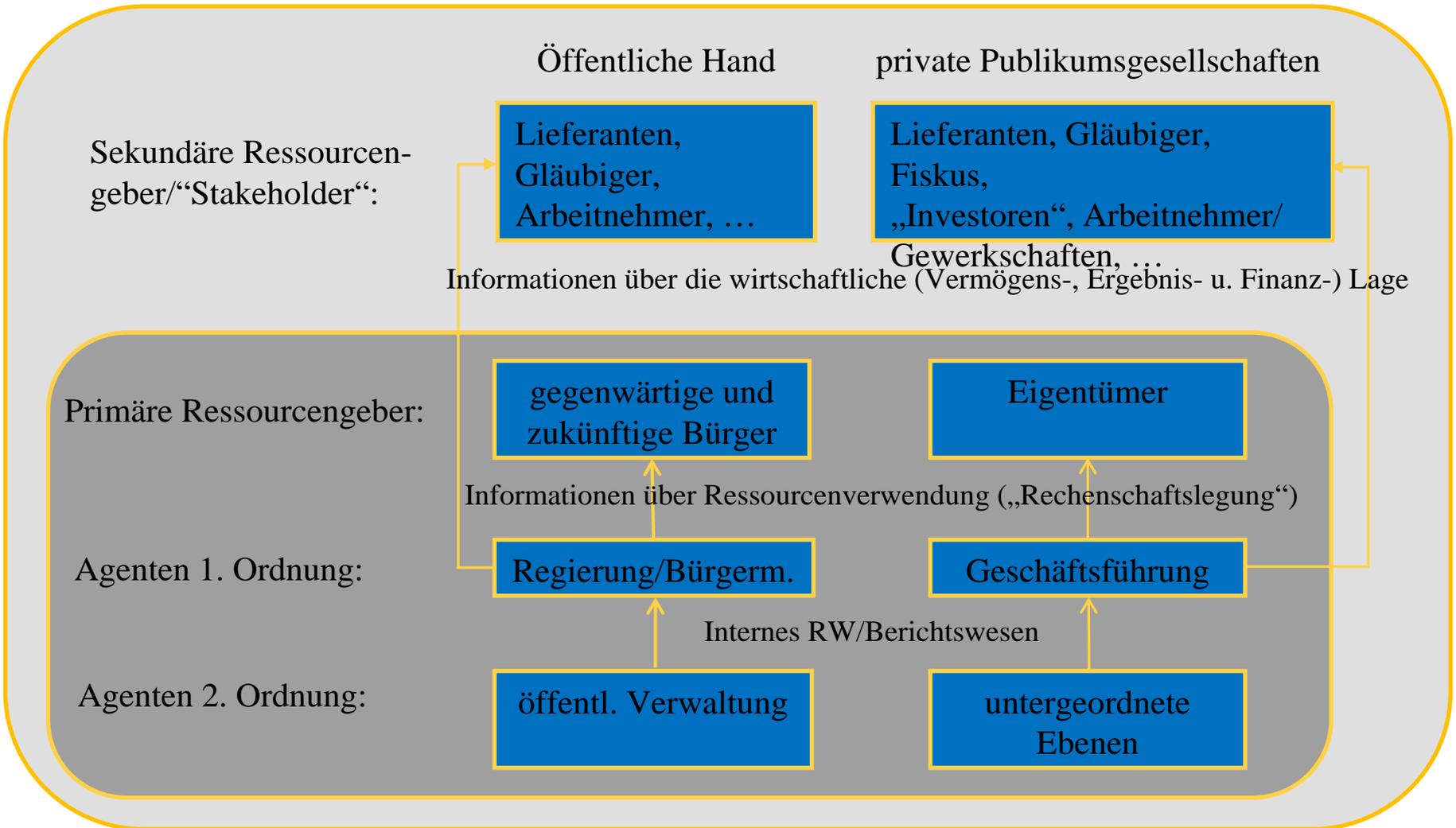
Daraus folgt zwingend, dass vor jeder Diskussion über die Regeln bzw. die Ausgestaltung eines Rechnungslegungssystems Klarheit über den oder die Rechnungslegungszwecke bestehen muss. Dies gilt selbstverständlich auch für eine Diskussion über Rechnungs-legungsstandards in Europa.

## (Bekannte) Rechnungslegungszwecke

- **Informationszweck(e)**
- **Schutzzwecke**

(auf den zweiten Blick ist diese Unterscheidung, gar nicht eindeutig, weil Informationen allein durch ihre Verfügbarkeit schützen können – „informationeller Schutzzweck“)

## Informationszwecke („Schalenmodell der ÖRL“)



## Irrelevanz von Schutzzwecken in einer perfekten Welt

Schutzzwecke wären in einer perfekten Welt irrelevant, weil Informationen die Schutzzwecke übernehmen würden.

In einer perfekten Welt stünden den betroffenen Wirtschaftssubjekten

- a) kostenlos alle relevanten Informationen zur Verfügung.
- b) Die Wirtschaftssubjekte wären in der Lage, diese Informationen kostenlos zu verarbeiten und zu verstehen.
- c) Auf a) und b) aufbauend könnten sie kostenlos rationale Entscheidungen treffen.

d) Darüber hinaus müssten die Wirtschaftssubjekte (Prinzipale/Stakeholder) in der Lage sein, ausreichenden Einfluss auf die Entscheidungen der Agenten/Ressourcenverwender zu nehmen.

## Schutzzwecke in einer nicht perfekten Welt

Alle in der vorangehenden Folie genannten Voraussetzungen für die Irrelevanz von Schutzzwecken sind in realen Welt nicht gegeben, so dass Schutzzwecke relevant sind.

Für die Rechnungslegung des öffentlichen Sektors sind in diesem Kontext mindestens drei Besonderheiten zu beachten:

- a) Die Bürger sind im Durchschnitt noch weniger in der Lage, Jahresabschluss-informationen zu verstehen als durchschnittliche Anteilseigner privater Unternehmen.
- b) Kontrolle bei Gebietskörperschaften ist noch eher ein öffentliches Gut als bei privaten Unternehmen.
- c) Zukünftige Generationen können per se nicht durch Informationen geschützt werden.

## Primäre Zwecke öffentlicher und privater Rechnungslegung

### Primäre Zwecke privater Rechnungslegung

Handelsgesetzbuch (HGB): **Gläubigerschutz**

International Financial Reporting Standards (IFRS): **Informationen für Finanzinvestoren**

### Primäre Zwecke öffentlicher Rechnungslegung

→ Öffentliche Rechnungslegung in Deutschland:

a) **Schutz der nachhaltigen Leistungsfähigkeit des öffentlichen Sektors ("HGB-Schule")**

b) **"Informationszweck" sowie Schutz gegenwärtiger und zukünftiger Generationen ("AK IVR")**

→ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): **Informationen für Ressourcengeber und Leistungsempfänger**

→ EPSAS: **(Verbesserung der Datenbasis der VGR, Informationen für „Überwachungsorgane“ ???)**

Government Finance Statistics (GFS): ???

## Diskussion (1)

- Verschiedene ÖRL-Adressaten können unterschiedliche Informationsbedarfe haben. Unterschiedliche Informationsbedarfe lassen sich nicht durch eine einzige Bilanz erfüllen („Nichtexistenz der Universalbilanz“).
- Folglich muss der Standardsetzer Entscheidungen darüber treffen, wessen Informationsbedarf er Vorrang einräumt („Priorisierungsnotwendigkeit“).
- Informationen (allein) können in der realen Welt nicht schützen.
- Möchte der Standardsetzer Wirtschaftssubjekte schützen, muss er spezielle Schutzzwecke in der Rechnungslegung implementieren.
- Folglich sind Standards, die allein auf Informationen setzen wie IPSAS und evt. auch EPSAS, für Schutzzwecke wie Generationengerechtigkeit ungeeignet.
- Es bestehen auch Zielkonflikte zwischen Informationsbedarfen und Schutzzwecken.
- Aus all dem folgt: Möchte der Standardsetzer einen logisch-konsistenten ÖRL-Standard implementieren, muss er sich für einen speziellen Zweck entscheiden.

## Diskussion (2)

- Die Begründung für die Notwendigkeit von Standards ist relativ trivial: ohne Standards keine oder nur eine mühselige Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen.
- Um Vergleichbarkeit zu gewährleisten, müssen Standards präzise und im Grundsatz ohne Wahlrechte ausgestaltet sein.
- Standards müssen also neben der Grundsatzentscheidung, ob periodisiert wird oder nicht, mindestens klare und einheitliche Vorschriften zum
  - a) Bilanzansatz und zur Bilanzgliederung,
  - b) zur Bewertung und
  - c) ggf. zur Konsolidierung beinhalten.

## Diskussion (3)

### **Speziell zu EPSAS:**

- Die Debatte über die Eignung der IPSAS für eine Harmonisierung der öffentlichen (Haushalts- und?) Rechnungslegung ist im Grunde von Beginn an verfehlt, weil nicht allein zu klären ist, ob IPSAS geeignet sind oder nicht, sondern zu klären wäre, welches Rechnungslegungssystem für die vorab zu definierenden Rechnungslegungszwecke am besten geeignet ist.
- Wenn das Ziel allein in der Verbesserung der Basisdaten für die VGR besteht, dürfte die Eignung von IPSAS von vornherein fraglich sein.
- Es ist nicht zu erwarten, dass auf europäischer Ebene einheitliche und widerspruchsfreie ÖRL-Zwecke definiert werden.
- Daher werden die EPSAS, sofern sie denn verabschiedet werden, eine „Mogelpackung“ darstellen. Sie werden eine im Interesse der einschlägigen Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsfirmen überaus teure und für die vorgeschobenen Zwecke weitgehend ungeeignete Lösung darstellen.
- Zielführender wäre vermutlich eine einfachere Lösung – z.B. auf GFS-Basis.