



EPSAS – CHANCE FÜR EINE HARMONISIERUNG DER ÖFFENTLICHEN RECHNUNGSLEGUNG IN DEUTSCHLAND UND IN EUROPA

VERTRETUNG DES LANDES HESSEN BEIM BUND AM 9. MÄRZ 2017

PROFESSOR DR. JENS WÜSTEMANN - PRÄSIDENT | LEHRSTUHL FÜR ABWL UND WIRTSCHAFTSPRÜFUNG, UNIVERSITÄT MANNHEIM

1. Welche Zwecke?

Vorüberlegungen:

1. **Normen** der öffentlichen Rechnungslegung („Standards“) erfüllen Zwecke : Sinnvolle Normsetzung setzt sinnvolle **Zweckkonkretisierung** voraus. Die öffentliche Rechnungslegung steht dabei unter dem Primärzweck der **Rechenschaft**.
2. Ein weiterer Zweck sollte die **Gewährleistung der langfristigen Tragfähigkeit** (Nachhaltigkeit) der **Haushalte** sein: Aus bilanzieller Sicht liegt ein ausgeglichener Haushalt dann vor, wenn das **Reinvermögen** (Eigenkapital) **erhalten** bleibt.
3. Ein damit zusammenhängender Zweck ist die **Sicherung intergenerativer Gerechtigkeit**: Jede Generation soll ihren **Konsum** selbst erwirtschaften (**Gewinnsicht**); jede Vorgänger-Generation soll das empfangene **Vermögen** mindestens unvermindert der nächsten Generation übergeben (**Vermögenssicht**).
4. **Andere Zwecke** der Rechnungslegung sind **denkbar**: So folgen etwa die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze (IFRS), die für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen in der EU gelten, dem Zweck der **Vermittlung entscheidungsnützlicher Informationen**, insbes. für Zwecke der Anlageentscheidung auf Kapitalmärkten; **IFRS** verfolgen aber nicht die gerade **genannten Zwecke der** öffentlichen Rechnungslegung (die strukturell dem **HGB** vergleichbar sind).
5. Dies allein macht schon eine **Übernahme** der **IPSAS** aus deutscher Sicht in jetziger Form **schwer** vorstellbar, weil IPSAS sich stark an **IFRS anlehnen**, ergänzt um weitere Wahlrechte.

1. Welche Zwecke?

Erste These:

- „**Rechnungslegungsinhalte** folgen **Rechnungslegungszwecken**: Für die öffentliche Rechnungslegung sind dies insbesondere das **Gebot der Rechenschaft**, das **Gebot der Gewährleistung der langfristigen Tragfähigkeit** der Haushalte und das **Gebot der Sicherung intergenerativer Gerechtigkeit**. Will man ein **Rahmenkonzept** als Grundlage der **EPSAS**, so sollten diese dort **kodifiziert** werden.“

2. Zusammenhang von Zwecken, Leitprinzipien und Standards?

Vorüberlegungen:

1. **Rahmenkonzepte**, bspw. die überkommenen Rahmenkonzepte nach internationalen Rechnungslegungsstandards und IPSAS, sind zumeist **rein deklamatorisch**: Sie formulieren, nicht zuletzt aus Konsensgründen, mitunter **widersprüchliche Ziele**. Sie **vermeiden** eine Festlegung hinsichtlich notwendiger **Wertungen**. Sie sind für den Normanwender **nicht bindend**, ebenso wenig wie für den Normsetzer.
2. Verhält es sich so, ist der **Nutzwert** für Normanwender wie auch für den Normsetzer **stark begrenzt**.
3. Die **Alternative** ist, die Zwecke als **Deduktionsbasis** zu verwenden und aus diesen **zweckgerechte Leitprinzipien** und dann **konsistente Einzelnormen (Standards)** abzuleiten.
4. Dies setzt ein "Rahmenkonzept" nicht voraus – so kennen ja die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung dieses auch nicht – ist aber in der **supranationalen Normsetzung** vermutlich der **prozessual sinnvollste Weg**.

2. Zusammenhang von Zwecken, Leitprinzipien und Standards?

Zweite These:

- „Ein Rahmenkonzept ist nur dann **sinnvoll**, wenn es als **verbindliche Deduktionsgrundlage** für die Normsetzung des **Normgebers** dient und als **verbindliche Auslegungsgrundlage** für den **Normanwender**. Es setzt konkretisierte Zwecke, folgende Leitprinzipien und konkretisierende Einzelnormen („Standards“) voraus. Dient es diesem Zweck **nicht**, so ist sein Nutzwert sehr **begrenzt**.“

3. Welche Leitprinzipien?

Vorüberlegung:

1. Aus den genannten **Zwecken abgeleitete** Leitprinzipien strukturieren die zu konkretisierenden Einzelnormen: Die beiden wichtigsten Prinzipien in diesem Zusammenhang sind das **Objektivierungsprinzip** und das **Vorsichtsprinzip**. Beide sind zentral für das HGB; beide sind in den geltenden IPSAS stark zurückgedrängt.
2. Schon aus Gründen der **Rechtssicherheit** für **Anwender** wie für die **Durchsetzung und Aufsicht** muss dem Objektivierungsprinzip maßgebliches Gewicht beigemessen werden. Anders können **Verstöße**, etwa gegen den Grundsatz intergenerativer Gerechtigkeit, **nicht sichtbar** gemacht werden (Eibelshäuser). Dies schließt breite **Wahlrechte** ebenso aus, wie breites **Ermessen** der Bilanzierenden.
3. Es ist ein **Missverständnis**, das **Vorsichtsprinzip** gleichzusetzen mit dem Gebot des sich willkürlich „Arm-Rechnens“: Vielmehr konkretisiert sich das Vorsichtsprinzip im **Realisationsprinzip** und im **Imparitätsprinzip**. Beide sind zentral für das Erreichen der genannten Zwecke: Anderenfalls werden in der öffentlichen Rechnungslegung bspw. **„Konsummöglichkeiten“** der jetzigen Generation zu Lasten späterer Generationen **fingiert**.
4. erinnert sei in diesem Zusammenhang an die Rechnungslegungsgeschichte: Eingeführt wurde das Realisationsprinzip **1884** in das Aktiengesetz, gerade um das **„Sich-reich-Rechnen“** im Zuge der Gründerzeitkrise zukünftig zu unterbinden: Dies ist auch ein **Wertungsprinzip**: Weder der „ehrbare Kaufmann“ noch der **„ehrbare Staat“** (Stiftung Marktwirtschaft) sollten aus **wirtschaftsethischer Sicht** Zugriff auf das Sozialprodukt (**Konsum**) zu **Lasten anderer, schutzwürdiger Parteien** haben.

3. Welche Leitprinzipien?

Dritte These:

- „Eine **entobjektivierte** öffentliche Rechnungslegung verfehlt seinen Zweck: **Rechtssicherheit** und **Kontrolle** sind nur in objektivierter Form vorstellbar. Eine **Vermögens- und Gewinnermittlung ohne** Geltung von **Realisationsprinzip** und **Imparitätsprinzip** ist mit dem Ziel **nachhaltiger Haushaltswirtschaft, intergenerativer Gerechtigkeit** und diesen folgender **Kontrolle der öffentlichen Finanzen** aus bilanztheoretischer Sicht **nicht vereinbar.**“

4. Welches supranationales Rechnungslegungssystem?

Vorüberlegungen:

1. Bekanntlich sieht die Kommission **einerseits** die **IPSAS** als **“unstreitigen Bezugsrahmen“**, andererseits meint sie, dass diese „in ihrer jetzigen Form **nicht ohne weiteres** in den Mitgliedstaaten **eingeführt** werden können“.
2. Aus **bilanztheoretischer** Sicht **verfehlen** die **IPSAS** in ihrer jetzigen Form die o. a. **Zwecke**, die für eine harmonisierten öffentlichen Rechnungslegung sinnvollerweise zugrunde gelegt werden: Insbesondere die **zurückgedrängte Objektivierung** (s.o.) und **zurückgedrängte Vorsicht** (s.o.) sind hiermit **inkonsistent** und **nicht sinn- und zweckgerecht**. Daher kann mit guten Gründen ein Abweichen von Ihnen gefordert werden – dieses ist aber ein **grundsätzliches Abweichen** und **keine „Kosmetik“** (z.B. im Sinne der Abschaffung einiger Wahlrechte).
3. Die **EPSAS** bieten die **Chance** (s. Veranstaltungstitel), dies für die EU zu korrigieren: Hierzu gehört aber die zwingende Verbindung von **verbindlicher Deduktionsbasis** (RK), hieraus **abgeleiteten Leitprinzipien** und deren **wertende Konkretisierung in Standards**. Das Ergebnis würde sehr wahrscheinlich **nahe am HGB** und deutlich **entfernt** von den **IPSAS** sein. Dessen muss man sich bewusst sein: Es sind **systematisch fundamentale** und **nicht periphere Unterschiede**, die sinnvolle EPSAS von den IPSAS unterscheiden.

4. Welches supranationales Rechnungslegungssystem?

Vierte These:

- „EPSAS geben die **Chance** einer zweckgerechten, harmonisierten öffentlichen Rechnungslegung in der EU. Man sollte diese Chance **nutzen**. Erschöpfen sich die EPSAS in **Deklamatorik** und sind ein Vehikel für verschuldete Staaten ihre **nationalen Interesse** an bestimmten Inhalten durchzusetzen (unter dem Pseudo-Argument „europäischer Besonderheiten“), so sollte man davon absehen und den IPSAS qua **Endorsement** Legalität und Legitimität in der EU verleihen, so wie das bei IFRS auch geschieht.“