

IPSAS ALS BEZUGSRAHMEN FÜR EPSAS?

Die öffentliche Rechnungslegung ist sehr heterogen. Die Richtlinie 2011/85/EU bildet den Grundstein für die Harmonisierung der Rechnungslegung der Gebietskörperschaften in Europa. Darin fordert der Rat der Europäischen Union, dass die Mitgliedstaaten über umfassende, kohärente und zuverlässige Systeme verfügen, die periodengerechte Daten von hoher Qualität liefern. Die EU-Kommission hat die Einhaltung dieser Richtlinie zu überwachen. Laut ihres Berichts „Die angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten“ (März 2013) stellen die internationalen Rechnungslegungsstandards für Gebietskörperschaften – IPSAS – unstrittig einen Bezugsrahmen für die Schaffung von European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) dar.

Das federführende Statistische Amt der Europäischen Union – Eurostat – hat in den vergangenen Jahren die Vorbereitungen zur EPSAS-Einführung getroffen. Ergebnisse zu öffentlichen Konsultationen, von Eurostat in Auftrag gegebene Studien, Themenpapiere, Sitzungsunterlagen der aus Regierungsvertretern bestehenden EPSAS Working Group sowie der Entwurf eines EPSAS-Rahmenkonzepts sind auf der Website von Eurostat abrufbar: <https://ec.europa.eu/eurostat/de/web/epsas/overview>. Die Themenpapiere umfassen zentrale Themen wie die Eliminierung von IPSAS-Wahlrechten sowie Praktikabilitätsüberlegungen und Erleichterungen für kleinere Einheiten.

ENTWICKLUNGSSTAND DER STAATLICHEN RECHNUNGSLEGUNG IM EU-VERGLEICH

Eurostat hat vor kurzem einen Bericht veröffentlicht, der die Ergebnisse zu den Rechnungslegungsreifeegraden der Regierungen innerhalb der EU, die ursprünglich 2014 in einer Studie zusammengestellt worden waren, aktualisiert. Ermittelt wurde, inwieweit die jeweilige nationale Rechnungslegung der Regierungen (auf Bundesebene, auf Ebene der Länder und auf kommunaler Ebene) sowie der Sozialversicherungssysteme schon jetzt mit IPSAS-Vorgaben übereinstimmen. Ein höherer Reifeegrad bedeutet, dass EU-Mitgliedstaaten ihre nationale (doppische) Rechnungslegung mit geringerem Aufwand an die IPSAS anpassen können.

In dem Vergleich der Doppikreife in der EU befindet sich Deutschland aktuell im unteren Spektrum: hinter den Niederlanden, auf etwa gleicher Höhe mit Italien, Zypern und Luxemburg und (noch) vor Griechenland und Malta. Laut der Prognose für 2025 wird Deutschland von allen überholt und wird – mit erheblichem Abstand – das Schlusslicht bilden.

Der Bericht zu den aktualisierten Reifegraden der Rechnungslegung der EU-Regierungen (2020) ist abrufbar auf der Website von Eurostat unter <https://ec.europa.eu/eurostat/de/web/epsas/key-documents/analyses> (Übersichten zum EU-Vergleich: Seite 12 Status Quo und Seite 34 Prognose 2025, Auszüge daraus sind in der folgenden Abbildung wiedergegeben).

	Central	State	Local	Social	General government
Austria	77%	73%	73%	61%	72%
Belgium	79%	76%	74%	59%	72%
Denmark	80%	-	71%	72%	76%
Germany	23%	31%	58%	31%	33%
Greece	88%	-	96%	12%	62%
France	90%	-	82%	92%	89%
Spain	78%	79%	80%	65%	75%
Italy	76%	-	74%	14%	56%
Luxembourg	23%	-	11%	67%	36%
Netherlands	38%	-	58%	78%	55%
Poland	72%	-	72%	59%	68%
Portugal	100%	95%	99%	64%	91%

Abbildung: Prognose 2025 zum Reifegrad der Rechnungslegung in ausgewählten EU-Ländern.

PRO UND CONTRA IPSAS

In der Fachdiskussion in Deutschland um die Eignung von IPSAS für eine harmonisierte öffentliche Rechnungslegung in der EU werden insbesondere folgende Argumente zwischen Kritikern und Befürwortern ausgetauscht.

IPSAS-Kritiker

Die IPSAS enthalten Bilanzierungswahlrechte, so dass eine Harmonisierung beeinträchtigt würde.

Die IPSAS decken noch nicht sämtliche public-sector spezifischen Aspekte ab.

IPSAS-Befürworter

Wahlrechte können begrenzt oder beseitigt werden, indem sie bei einer Übernahme durch die EU vorab einheitlich für alle Mitgliedstaaten ausgeübt werden.

Der internationale Standardsetter IPSASB ergänzt das Regelwerk laufend um Standards, die spezifisch für den öffentlichen Sektor sind und kein Äquivalent in den IFRS haben.

IPSAS-Kritiker

Die IPSAS basieren auf privatwirtschaftlichen, kapitalmarktorientierten Rechnungslegungsstandards (IFRS), welche sich wiederum maßgeblich an den Informationsinteressen von Investoren orientieren.

Die IPSAS sind, da sie auf IFRS basieren, auf gewinnorientierte Unternehmen ausgerichtet und insofern nicht auf die Kernverwaltung anwendbar. Vermögenswerte im öffentlichen Sektor dienen nicht der Generierung von Zahlungsüberschüssen, sondern der Erbringung öffentlicher Leistungen.

Die IPSAS erfüllen nicht die vom Haushaltswesen in die öffentliche Rechnungslegung projizierten Zwecke.

IPSAS-Befürworter

Die IFRS dienen auch nicht-börsennotierten Unternehmen, die mit fremden Mitteln wirtschaften. Zudem definiert das IPSASB Rahmenkonzept explizit die Ausrichtung an einer Vielzahl von Adressatengruppen.

Staatliches Handeln ist darauf ausgerichtet, den öffentlichen Bedarf zu decken. Gebietskörperschaften müssen daher – genau wie privatwirtschaftliche Unternehmen – laufend Überlegungen zum optimalen Einsatz ihrer begrenzten Ressourcen anstellen und über den Umgang mit fremden Mitteln (Steuergeldern) Rechenschaft ablegen. Für die Abbildung von Besonderheiten kommt die Transformationsfunktion des IPSASB zum Tragen, indem es eigenständige Standards für den öffentlichen Sektor entwickelt.

Das Rahmenkonzept des IPSASB sieht Rechenschaft und Entscheidungsfindung ausdrücklich als Rechnungszwecke vor. Generationengerechtigkeit und Nachhaltigkeit sind bei einer periodengerechten Rechnungslegung bereits durch die systematische Erfassung von Ressourcenaufkommen und -verbrauch und damit einhergehend die vollständige Abbildung von Vermögen bzw. Leistungspotential und Schulden verankert.

Eine ausführliche Auseinandersetzung mit den verschiedenen Sichtweisen und eine Analyse des Umfangs der Zeitwertbilanzierung in den IPSAS findet sich bspw. in:

> Plädoyer für die IPSAS als Bezugsrahmen für die EPSAS, von Dr. Alexandre Makaronidis, WP StB Thomas Müller-Marqués Berger und Dr. Jens Heiling, WPg 10/2020, S. 576–584

AUSPRÄGUNG DES VORSICHTSPRINZIPS IN DER ÖFFENTLICHEN RECHNUNGSLEGUNG

Als Voraussetzung für die europäische Harmonisierung wird von deutscher Seite (u.a. von Bundestag, BMF und Rechnungshöfen) gefordert, dass die EPSAS einem Vorsichtsprinzip handelsrechtlicher Prägung folgen sollten.

Der Stellenwert des Vorsichtsprinzips ist eine grundlegende Frage der Rechnungslegung. Die kaufmännische Rechnungslegung dient verschiedenen Zielen, etwa der Informationsvermittlung und der Bestimmung ausschüttungsfähiger Beträge zum Beispiel bei (haftungsbeschränkten) Unternehmen. Zwischen beiden Zielen besteht ein gewisser Zielkonflikt, der durch mehr oder weniger Betonung des Vorsichtsprinzips zugunsten des einen oder des anderen Ziels gelöst werden kann. Eine Überbetonung des Vorsichtsprinzips kann zu einer asymmetrischen Abbildung der wirtschaftlichen Lage führen, da sich der Bilanzierende eher „zu arm“ rechnet.

Im Rahmen der EPSAS wäre ebenfalls eine Konvention erforderlich. Wird beispielsweise zum Schutz künftiger Generationen das Vorsichtsprinzip bei der Ermittlung der staatlichen Vorsorge für künftige Belastungen betont, führt dies tendenziell zu höheren Rückstellungen. Im Sinne einer intergenerativen Gerechtigkeit wäre durchaus ein Vorsichtsprinzip in einer objektiveren Ausprägung geboten.

Eine Analyse der verschiedenen Ausprägungen des Vorsichtsprinzips nach IFRS, IPSAS, HGB und Standards staatlicher Doppik findet sich bspw. in:

- > Das Vorsichtsprinzip in der öffentlichen Rechnungslegung – Sind die IPSAS ein „unvorsichtiges“ Rechnungssystem?, von Prof. Dr. Berit Adam, Dr. Jens Heiling und Tim Meglitsch, B.A., WPg 19/2020, S. 1190–1197

Dieses Factsheet ist Ergebnis der 129. Sitzung des Fachausschusses für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) vom 10.02.2021.

Wir freuen uns über Ihre Anmerkungen. Sie können diese direkt an Dr. Viola Eulner, Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Postfach 320580, 40420 Düsseldorf oder an eulner@idw.de senden.

Copyright © Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 2021.

INSTITUT DER WIRTSCHAFTSPRÜFER IN DEUTSCHLAND E.V. WIRTSCHAFTSPRÜFERHAUS

Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Telefon: +49 (0) 211/4561-0
Telefax: +49 (0) 211/4561097

E-Mail: info@idw.de
Web: www.idw.de

