

# Skizze zu einer normativen Analyse der EPSAS

Helge C. Brixner/Kristin Wagner

Die Entwicklung der internationalen Rechnungslegung sollte sich künftig an normativ tragfähigen Rahmenkonzepten orientieren. Hierfür bietet das neue IPSAS-Rahmenkonzept einen ersten Ansatz. Dementsprechend sollte der Entwicklung der EPSAS zunächst die Verabschiedung eines EPSAS-Rahmenkonzepts vorangehen, das eine sorgfältige Analyse öffentlicher Rechnungszwecke aus europäischer und deutscher Perspektive voraussetzt, um die Gefahren der angelsächsischen Kapitalmarktorientierung für die Tragfähigkeit der öffentlichen Haushalte zu begrenzen. Die normative Analyse einzelner IPSAS bestätigt die starke Orientierung an den IFRS, wenngleich das neue IPSAS-Rahmenkonzept die accountability stärker zu betonen scheint als die IFRS. Ein EPSAS-Rahmenkonzept könnte daher auch die Funktion übernehmen, den anstehenden Prozess einer Anpassung der IPSAS an ihr neues Rahmenkonzept zu intensivieren. Gelingt es, in der europäischen und internationalen Entwicklung mehr Elemente deutscher Rechnungslegungsstandards zu etablieren, könnte auch der Aufwand für die EPSAS-Einführung für deutsche Gebietskörperschaften gesenkt werden.

## Definition von Rechnungszwecken versus technische Eignung der IPSAS

Die Entwicklung der internationalen Rechnungslegung ist nach der angelsächsischen Rechtstradition stark kasuistisch geprägt. Es werden in der Tradition des case law regelmäßig einzelne detaillierte Standards schon vor einem normativ tragfähigen Rahmenkonzept erlassen. Das

Rahmenkonzept fasst dann nachträglich die etablierten Grundprinzipien einer historisch gewachsenen und durch die Standards gefestigten Best Practice zusammen. Auch bei den International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) wurden die einzelnen Standards weitgehend aus den International Financial Reporting Standards (IFRS) abgeleitet, bevor erst 2014 das IPSAS-Rahmenkonzept<sup>1</sup> als eine Zusammenfassung der verbindenden Grund-

prinzipien der IPSAS verabschiedet wurde<sup>2</sup>.

Dieses kasuistisch-pragmatische Vorgehen scheint die EU für die Entwicklung der European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) übernehmen zu wollen, indem bereits heute, noch vor der Verabschiedung eines Rahmenkonzepts, an den ersten Standards gearbeitet wird<sup>3</sup>. Eurostat scheint sich darauf zu berufen, dass ein Gutachten<sup>4</sup> „die grundsätzliche technische Eignung der vorhandenen IPSAS bestätigt hat“<sup>5</sup>. Andere Stimmen werden hier deutlicher und empfehlen – unter Verweis auf das sonst erforderliche intellektuelle Kapital und die mögliche Gefährdung des Zeitplans<sup>6</sup> – die Übernahme der IPSAS im Wege der indirekten Konversion, also unter Beschränkung auf die Prüfung europäischer Spezifika<sup>7</sup> ohne grundsätzliche Änderungen<sup>8</sup>.

Mit Blick auf das IPSAS-Rahmenkonzept fällt auf, dass die Verfasser zwar angeben, hiermit „eine eigenständige konzeptionelle Grundlage für die Entwicklung von IPSAS zu schaffen“<sup>9</sup>. Gleichzeitig sollen die IPSAS aber weitgehend konvergent zu den IFRS und den sich ebenfalls an die IFRS anlehenden internationalen Statistikvorschriften System of National



**Helge C. Brixner**  
Rechtsanwalt und  
Diplom-Kaufmann,  
Geschäftsführender  
Gesellschafter der arf  
GmbH, Nürnberg



**Kristin  
Wagner**

Masterstudentin  
in Politics  
und Public  
Management an der Zeppelin Universität  
Friedrichshafen, wissenschaftliche Mitarbeiterin der  
arf GmbH für EPSAS-Pilotprojekte, Hamburg

- 1 IFAC (2014b).
- 2 Vgl. Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), S. 171f.
- 3 Vgl. Makaronidis (2015), S. 56f.
- 4 PwC (2014).
- 5 Makaronidis (2015), S. 56.
- 6 Müller-Marqués Berger/Heiling (2015b), S. 12.
- 7 Es bleibt im Kern unklar, was das spezifisch europäische an solchen Anpassungen sein könnte.
- 8 Müller-Marqués Berger/Heiling (2015b), S. 12 und 14f.
- 9 Müller-Marqués-Berger/Heiling (2015a), S. 172.

Accounts<sup>10</sup> und Government Finance Statistics<sup>11</sup> sein<sup>12</sup>. Mit anderen Worten gab es bei der Entwicklung des IPSAS-Rahmenkonzepts allenfalls einen eng beschränkten Raum für eine unabhängige Definition von Rechnungszwecken der öffentlichen Rechnungslegung.

Es lohnt sich vor diesem Hintergrund, neben der technischen Eignung der IPSAS unter normativen Gesichtspunkten auch deren Rechnungszwecke zu betrachten. Erst dann lässt sich beurteilen, ob die heutigen IPSAS eine tragfähige Grundlage für die Übernahme in EPSAS in einem sachlich und zeitlich eng begrenzten Rahmen darstellen.

### Rechnungszwecke von IPSAS, EPSAS und das parlamentarische Budgetrecht

Aus deutscher Sicht kommen drei Quellen für die Definition der Rechnungszwecke von EPSAS infrage:

- Rechnungszwecke der IFRS, IPSAS und internationaler Statistikvorschriften;
- Ziele des EPSAS-Projekts der EU-Kommission;
- Rechnungszwecke des deutschen Haushalts- und Rechnungswesens.

### Rechnungszwecke von IFRS, IPSAS und internationaler Statistik

Die Rechnungszwecke von IFRS, IPSAS und internationaler Statistik können spätestens seit den Projekten des IPSAS-Board zu einem IPSAS-Rahmenkonzept und zum Alignment of IPSAS and Government Finance Statistics Reporting Guidelines als sehr kohärent angesehen werden<sup>13</sup>. Sie leiten sich überwiegend aus den Rechnungszwecken der IFRS ab, wo die Entscheidungsnützlichkeit (decision usefulness) vor allem mit Blick auf die

internationalen Kapitalmärkte die dominierende Rolle spielt. Daneben wird die Rechenschaftslegung des Managements (accountability oder stewardship) als Nebenzweck anerkannt<sup>14</sup>.

Diese einseitige Ausrichtung der IFRS auf die Informationsinteressen der Berichtsadressaten an den internationalen Kapitalmärkten<sup>15</sup> wird von den IPSAS leicht modifiziert, indem dort allgemeiner von den Informationsinteressen der Adressaten öffentlicher Finanzberichte die Rede ist<sup>16</sup>. Die Aspekte der decision

cke wie das parlamentarische Budgetrecht und die Generationengerechtigkeit<sup>19</sup> finden dagegen keinerlei Erwähnung<sup>20</sup>.

### Ziele des EPSAS-Projekts der EU-Kommission

Die starke Ausrichtung der Rechnungszwecke von IFRS und IPSAS an den Informationsinteressen der internationalen Kapitalmärkte wirft bereits mit Blick auf die Zielsetzung des EPSAS-Projekts Fragen auf. Das EPSAS-Projekt geht zurück auf die Richtlinie 2011/85/EU<sup>21</sup>, in der nicht

## »Die Schutzfunktion des parlamentarischen Budgetrechts verlangt eine normative Begrenzung der Verschuldung durch das Haushaltsrecht. Solche numerischen Haushaltsregeln verlangen die Objektivierung von Daten aus dem Rechnungswesen.«

usefulness und der accountability werden daher im IPSAS-Rahmenkonzept in etwa gleich gewichtet<sup>17</sup>. Es bleibt abzuwarten, ob diese unterschiedliche Gewichtung künftig Auswirkungen auf die praktische Überarbeitung einzelner, bisher aus den IFRS adaptierter IPSAS haben wird<sup>18</sup>. Die ersten Äußerungen in der Literatur lassen eine gewisse Skepsis zu, weil diese weiterhin die Konvergenz der IPSAS mit den IFRS und den internationalen Statistikvorschriften sowie die Bedeutung der internationalen Kapitalmärkte für die Finanzierung der öffentlichen Hand betonen. In Deutschland anerkannte Rechnungszwe-

nur ein Prüfauftrag für die Eignung der IPSAS als Grundlage einer Harmonisierung der Rechnungslegung der Mitgliedstaaten formuliert wird. Die Richtlinie des Rates zielt im Rahmen des Sixpacks zur Bekämpfung der europäischen Staatsschuldenkrise vielmehr auf die gesamten „Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten“<sup>22</sup> und stellt neben Anforderungen an die Rechnungswesensysteme insbesondere Anforderungen an die Haushaltsprognosen, die numerischen Haushaltsregeln und den mittelfristigen Haushaltsrahmen der Mitgliedstaaten<sup>23</sup>. Insofern dürfte die

10 SNA (2008)

11 GFSM (2014)

12 Vgl. nur Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), S. 17f.

13 Vgl. nur Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), S. 17ff.

14 IASB (2015), Chapter 1, The objective of general purpose financial reporting; Wüstemann (2015), Folie 21.

15 IASB (2015), 1.2: „The objective of general purpose financial reporting is to provide financial information about the reporting entity that is useful

to existing and potential investors, lenders and other creditors in making decisions about providing resources to the entity.”

16 Vgl. Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), S. 173.

17 IFAC (2014b), 2.1: „The objectives of financial reporting by public sector entities are to provide information about the entity that is useful to users of GPFs for accountability purposes and for decision-making purposes.”

18 So auch Wüstemann/Wüstemann (2014), S. 592ff.

19 Vgl. nur Wüstemann/Wüstemann (2014), Brixner/Harms/Noe (2003), Randnummer B4ff, Lüder (1999), S. 7f.

20 vgl. nur Müller-Marqués Berger/Heiling (2015a), S. 17f ff; Müller-Marqués Berger/Heiling (2015b), S. 51ff. und s. S. 14f.

21 EU-Kommission (2011).

22 EU-Kommission (2011), Zusammenfassung: „Diese Richtlinie gilt für die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten. Darunter ist die Gesamtheit der Regelungen, Vorschriften und Institutionen, die die Grundlage für die Durchführung der Haushalts- und Steuerpolitik der Mitgliedstaaten bilden, zu verstehen.“

23 EU-Kommission (2011).

bloße Harmonisierung und Validierung von Primärdaten der Finanzstatistik nicht den Zielsetzungen der Richtlinie genügen. Die erhobenen Daten sollten auch geeignet sein, um eine valide Grundlage für die (mittelfristige) Haushaltsplanung und insbesondere die numerischen Haushaltsregeln, vielleicht sogar für ein Insolvenzverfahren von Mitgliedstaaten<sup>24</sup>, zu schaffen. Erst dann wäre gewährleistet, dass die Daten der Rechtsgrundlage in Art. 121 AEUV (multilaterale Überwachung) gerecht werden, auf die sich die EU-Kommission beruft<sup>25</sup>.

Es gibt begründete Zweifel, dass die naturgemäß starken Bewertungsschwankungen unterliegenden Daten aus einer zeitwertstatischen IFRS-/IPSAS-Bilanz den Anforderungen an eine verlässliche mittelfristige Haushaltsplanung und langfristig tragfähige numerische Haushaltsregeln gerecht werden<sup>26</sup>.

**Rechnungszwecke des deutschen Haushalts- und Rechnungswesens**

Das deutsche Haushaltsrecht vermittelt dem öffentlichen Haushalts- und Rechnungswesen über das parlamentarische Budgetrecht Rechnungszwecke, die sich letztlich aus dem Demokratieprinzip des Grundgesetzes ableiten<sup>27</sup>.

Die Transparenz- und Legitimationsfunktion des parlamentarischen Budgetrechts kann man aus internationaler Perspektive noch weitgehend mit den Informationsinteressen der Berichtsadressaten, also im Sinne der IPSAS mit „useful for

IFRS	IPSAS	Budgetrecht/ SsD	HGB
		Schutzfunktion oder Generationengerechtigkeit	Gläubigerschutz und Kapitalerhaltung
decision usefulness	decision usefulness	(Transparenzfunktion)	(Informationsfunktion)
(stewardship)	accountability	Legitimationsfunktion	Rechenschaftslegung

Abb. 1: Rechnungszwecke internationaler Rechnungslegungsstandards<sup>31</sup> (Eigene Darstellung)

accountability and decision-making purposes<sup>28</sup> gleichsetzen.

Die Schutzfunktion des parlamentarischen Budgetrechts (Generationengerechtigkeit) verlangt dagegen eine normative Begrenzung der Verschuldung durch das Haushaltsrecht, also im Sinne der Richtlinie 2011/85/EU numerische Haushaltsregeln. Dieser normative, von den Berichtsadressaten unabhängige Rechnungszweck verlangt in viel stärkerem Maße die Objektivierung und Verstetigung von Daten. Bei der Generationengerechtigkeit geht es schließlich um den Schutz teilweise noch ungeborener Generationen, die sich naturgemäß nicht mit Bilanzanalyse beschäftigen und in aktuelle Entscheidungen nicht einbezogen werden können.

Die in Deutschland gebräuchlichen Standards staatlicher Doppik (SsD) werden den Anforderungen der Schutzfunktion des parlamentarischen Budgetrechts (Generationengerechtigkeit) nach allgemeiner Ansicht gerecht, weil sie das Objektivierungsgebot und das Vorsichtsprinzip aus dem deutschen Handelsrecht übernehmen<sup>29</sup>. Diese Rechnungslegungs-

prinzipien beruhen auf den handelsrechtlichen Rechnungszwecken des Gläubigerschutzes und der Kapitalerhaltung. Die daraus abgeleitete „ausschüttungsstatische Bilanz“<sup>30</sup> verfolgt einen ähnlichen normativen Schutzzweck wie die Schutzfunktion des parlamentarischen Budgetrechts mit seiner Generationengerechtigkeit: Es geht darum, unter Nutzung von Daten aus der Rechnungslegung normative Schranken im Interesse von Dritten zu begründen, die keinen Einfluss auf die Entscheidungen der rechnungslegenden Einheit haben.

Spätestens an dieser Stelle tritt ein kaum überwindbarer normativer Konflikt zwischen den Rechnungszwecken der IFRS/IPSAS und den nach der Zielsetzung der Richtlinie 2011/85/EU, der Art. 121, 338 AEUV sowie der deutschen Haushaltsverfassung geforderten Rechnungszwecken zutage<sup>32</sup>. Die aus dem die IFRS dominierenden Rechnungszweck der decision usefulness mit Blick auf die aktuelle Wertbestimmung von Aktiengesellschaften an den internationalen Kapitalmärkten abgeleiteten, auch in den IPSAS dominierenden Rechnungslegungsprinzipien

24 In allerjüngster Zeit scheint das eine Forderung des Bundesfinanzministeriums zur Fiskalunion zu sein (vgl. nur FAZ (2015), S. 19); zu einem konzeptionellen Vorschlag vgl. nur Brixner/Höptner/Welteke u.a. (2010), Diskussionspapier zur Insolvenz von Gebietskörperschaften; Brixner/Höptner/Ihmels u.a. (2011), Stabilisierung und Sanierung von Kommunen – Thesenpapier.  
 25 Vgl. nur Makaronidis (2015), S. 55; auch Ohler (2014), S. 5 weist auf diese Fragestellung hin: „Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshof der Europäischen Union kann im Rahmen des Zuständigkeitsystems der Union die Wahl der Rechtsgrundlage eines Rechtsakts nicht allein davon abhängen, welches nach der Überzeugung eines Organs das angestrebte Ziel ist, vielmehr muss sich die Heranziehung einer primärrechtlichen Kompetenz auf objektive, gerichtlich

nachprüfbare Umstände gründen. Zu diesen Umständen gehören insbesondere das Ziel und der Inhalt des zu erlassenden Rechtsakts.“ Demnach muss die Kommission sich festlegen, ob sie sich auf Art. 338 AEUV (Statistik) und/ oder Art. 121 AEUV (multilaterale Überwachung) stützt; je nachdem muss der Rechtsakt, die EPSAS, dann der gewählten Rechtsgrundlage gerecht werden. Die Richtlinie 2011/85/EU lässt nach Einschätzung der Verfasser eigentlich kaum eine andere Wahl als Art. 338 AEUV und Art. 121 AEUV als gleichberechtigte Rechtsgrundlagen heranzuziehen, so dass die Ausgestaltung der EPSAS dann auch normativ-materiell Art. 121 AEUV gerecht werden muss.  
 26 Vgl. nur Wüstemann/Wüstemann (2013), Wüstemann/Wüstemann 2014.

27 Vgl. nur Brixner/Harms/Noe (2003), Randnummer B4ff; Lüder (1999), S. 7f.  
 28 IFAC (2014b), 2.1.  
 29 Vgl. nur Wüstemann/Wüstemann (2014) m.w.N.; Eibelshäuser (2006), S. 620; Breidert/Rüdinger (2008), S. 33ff., Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2012).  
 30 Wüstemann/Wüstemann (2014), S. 589.  
 31 Vgl. Brixner/Harms/Noe (2003) m.w.N.; Wüstemann/Wüstemann (2014) m.w.N.  
 32 Zumindest in der deutschen Haushaltsverfassung scheinen die skizzierten Rechnungszwecke wegen ihrer Herleitung aus dem Demokratieprinzip des Art. 20 GG auch für den Verfassungsgeber kaum disponibel; vgl. nur Kirchhof (2006); Brixner/Harms/Noe (2003), Randnummer B4ff.

der relevance, verifiability und insbesondere der faithful representation (true and fair view)<sup>33</sup> werden den Anforderungen der normativen Schutzfunktion und damit der Generationengerechtigkeit nicht gerecht<sup>34</sup>.

### Empirische Bestätigung der normativen Zweckdefinition

Die skizzierte dominante Rolle der Informationsinteressen der Berichtsadressaten in den internationalen Rechnungslegungsstandards war für die arf GmbH unter anderem der Anlass, diese Informationsinteressen in einer empirischen Untersuchung in Deutschland unter der Federführung von Frau Prof. Dr. Sonja Wüstemann überprüfen zu lassen<sup>35</sup>.

Nach ersten, vorläufigen Ergebnissen werden von den befragten Berichtsadressaten als grundlegende Prinzipien der

Rechnungswesens in Deutschland wünschen<sup>38</sup>. Gleichzeitig erwartet aber eine große Mehrheit der Befragten von der Einführung lediglich einen geringen individuellen Nutzen bei hohen Kosten<sup>39</sup>. Als wesentliche Hindernisse für die Einführung der EPSASs werden neben den zu erwartenden Kosten auch der von Eurostat vorgesehene Zeitrahmen für die Implementierung und das fehlende Know-how auf Seiten der zukünftigen Anwender genannt<sup>40</sup>.

### Kursorische Würdigung einzelner IPSAS

In einer Studie der PwC wird ein Großteil der IPSAS wie bereits zuvor in einem Arbeitspapier der Europäischen Kommission aus Sicht ihrer „technischen Eignung“<sup>41</sup> als mit geringfügigem oder ohne Anpassungsbedarf einführbar bewertet.<sup>42</sup> Dagegen konstatiert ein von der Bertels-

Es stellt sich vor dem skizzierten normativen Hintergrund die Frage, ob eine an der normativen Schutzfunktion des parlamentarischen Budgetrechts orientierte, durchgreifende Anpassung der IPSAS im Rahmen des EPSAS-Projekts diesen Aufwand reduzieren könnte. Im Folgenden werden daher beispielhaft erste vorläufige Ergebnisse für besonders aufwendige IPSAS aus einem so genannten Proof of Concept referiert, den derzeit die Freie und Hansestadt Hamburg (FHH) gemeinsam mit der arf GmbH und der SAP AG erarbeitet.

Zum Zweck der Bewertung fasst der Proof of Concept die einzelnen IPSAS in thematischen Clustern zusammen und erarbeitet für diese Kernfragestellungen. Anschließend wird für jeden Standard eine Bewertung in vier Kategorien vorgenommen, nämlich hinsichtlich der Auswirkungen auf die Rechnungslegung (normativ), das Haushaltswesen (normativ) sowie den notwendigen organisatorischen und technischen Aufwand.

### Wahlrecht in der Folgebewertung von Vermögenswerten (IPSAS 17 und IPSAS 31)

In der Folgebewertung von Vermögenswerten wie Sachanlagevermögen und immateriellen Vermögenswerten gewähren die IPSAS ein Wahlrecht zwischen dem Anschaffungskostenmodell und dem Neubewertungsmodell (Zeitwerte entsprechend dem fair value).<sup>45</sup> Fällt die Wahl auf letzteres, stellen sich mehrere Herausforderungen:

- Nach dem Gesichtspunkt der Objektivierung erfüllen lediglich diejenigen Werte die qualitativen Anforderungen, die in einem offenen, aktiven und geregelten Markt ermittelt werden und somit ohne weiteres für Zwecke der

## »Es zeigt sich, dass die deutschen Berichtsadressaten mit objektiven, verlässlichen und verständlichen Daten dem Prinzip der reliability eine deutlich höhere Bedeutung zumessen als die IFRS/IPSAS.«

Rechnungslegung im deutschen öffentlichen Sektor die Objektivierung (70 Prozent), die Vergleichbarkeit (65 Prozent), die Verlässlichkeit sowie die Verständlichkeit (beide 61 Prozent) genannt<sup>36</sup>. Es zeigt sich demnach, dass zumindest die deutschen Berichtsadressaten mit objektiven, verlässlichen und verständlichen Daten dem Prinzip der reliability eine deutlich höhere Bedeutung zumessen als die IFRS/IPSAS, die lediglich auf relevance und faithful representation setzen.

Trotz der tiefgreifenden Unterschiede bei Zwecken und Prinzipien der Rechnungslegung befürworten nahezu 48 Prozent der Befragten eine Einführung der EPSAS<sup>37</sup>. Das mag unter anderem daran liegen, dass sich knapp 61 Prozent der Befragten eine bessere Vergleichbarkeit des

mann Stiftung und kommunalen Spitzenverbänden in Auftrag gegebenes Gutachten vor dem Hintergrund der Rechtslage für das kommunale Rechnungswesen in zwei Bundesländern einen deutlich erhöhten Umstellungsaufwand.<sup>43</sup> Auch die EU selbst gesteht einen erheblichen Einführungsaufwand zu<sup>44</sup>.

33 Vgl. IFAC (2014b); IASB (2015); Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014), S. 4ff; Müller-Marqués Berger/Heiling (2015), S. 174.

34 So im Ergebnis auch Wüstemann/Wüstemann (2013), Wüstemann/Wüstemann (2014), Conrath-Hargreaves/Wüstemann (2014).

35 Vgl. Wüstemann (2015).

36 Wüstemann (2015), Folien 15 und 16.

37 Wüstemann (2015), Folie 11.

38 Wüstemann (2015), Folie 17.

39 Wüstemann (2015), Folie 12.

40 Wüstemann (2015), Folie 13.

41 Makaronidis (2015), S. 6.

42 PwC 2014, S. 135; Europäische Kommission 2013b, S. 125

43 Vgl. Adam 2014

44 Vgl. Makaronidis (2015), S. 56f

45 IFAC 2014a, PSAS 17.42 und IPSAS 31.71

Finanzberichterstattung verwendet werden können.<sup>46</sup> Für einige Vermögenswerte der öffentlichen Hand kann es jedoch schwierig sein, den beizulegenden Zeitwert zu bestimmen, da für diese kein solcher Markt existiert. Die Wertermittlung beruht in einem solchen Fall auf Schätzungen, die unter Aspekten der Objektivierung kritisch zu betrachten sind.<sup>47</sup>

- Aus dem Blickwinkel der Verlässlichkeit werfen jährlich neu zu ermittelnde Zeitwerte erhebliche Fragen hinsichtlich ihrer Nutzbarkeit und Relevanz

(Komponenten) zugeordnet und jedes dieser Teile getrennt abgeschrieben. Dabei definiert der Standard nicht, was bedeutende Teile einer Sachanlage sind und wie der Gesamtwert der Sachanlage diesen zugeordnet werden kann. Dieser Mangel an konkreten Vorgaben eröffnet erhebliche Ermessensspielräume und erschwert somit die Vergleichbarkeit, zumal es einer öffentlichen Einheit offen steht, auch solche Teile getrennt abzuschreiben, deren Anschaffungswert nicht signifikant im Verhältnis zum Gesamtwert der Sachanlage ist<sup>50</sup>. Bei einer Straße können somit je

aktivitäten, die als Segmente ausgewiesen werden, eine Ermessensfrage. Die Folge ist eine mangelnde Vergleichbarkeit zwischen den einheitsspezifisch bestimmten Segmenten. Es stellt sich somit die Frage, welchen Nutzen dieser Standard mit Blick auf die EPSAS-Ziele einer besseren Vergleichbarkeit der Rechnungslegung und der Verlässlichkeit der statistischen Primärdatenerfassung hat.

### Realisierungszeitpunkt und Ansatz von Steuererträgen (IPSAS 23)

Erträge aus einseitigen Leistungsbeziehungen sind gemäß IPSAS 23 dann zu erfassen, wenn das steuerbare Ereignis eintritt und zusätzlich die Erfassungskriterien erfüllt werden.<sup>54</sup> Demnach muss es wahrscheinlich sein, dass ein Zufluss von Ressourcen stattfinden wird und deren tatsächlicher Wert verlässlich bewertet werden kann.<sup>55</sup> Fallen das steuerbare Ereignis und die Fälligkeit der Steuern auseinander, können statistische Modelle zur Bewertung der Forderung herangezogen werden, die eine verlässliche Schätzung dieser ermöglichen sollen.<sup>56</sup> Demgegenüber steht die VV Bilanzierung der FHH, die eine Aktivierung von Steueransprüchen nur dann erlaubt, wenn sie rechtlich entstanden oder wirtschaftlich verursacht sind sowie bis zum Bilanzstichtag – insbesondere durch Steuerbescheid oder -anmeldung – hinreichend konkretisiert sind. Auch hier scheint die deutsche Rechtslage weniger aufwendig und stellt die Verlässlichkeit der Datenermittlung in den Vordergrund.

### Zusammenfassung

Die normative Analyse der Rechnungszwecke von IFRS/IPSAS, EPSAS-Projekt und deutschem Haushaltsrecht zeigt, dass es begründete Zweifel gibt, ob die heute bestehenden IPSAS mit Blick auf diese Rechnungszwecke auch aus normativer

## »Die normative Analyse der Rechnungszwecke von IFRS/IPSAS, EPSAS-Projekt und deutschem Haushaltsrecht zeigt, dass es begründete Zweifel gibt, ob die heute bestehenden IPSAS auch aus normativer Sicht eine geeignete Grundlage für die EPSAS darstellen.«

für normativ zu bestimmende, langfristig geltende numerische Haushaltsregeln auf.

Das deutsche Haushaltsrecht, sowohl bei den SsD als auch im Kommunalrecht, beruht daher auf den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Aus diesen aufgewendeten Investitionsausgaben kann dann eine langfristig verlässliche bilanzielle Kreditschranke im Sinne des alten Art. 115 GG abgeleitet werden. Jährlich schwankende Kreditschranken werfen hingegen grundsätzliche Fragen hinsichtlich ihrer langfristigen Wirksamkeit auf<sup>48</sup>.

### Komponentenansatz (IPSAS 17)

IPSAS 17 verfolgt bei der Abschreibung von Werten des Sachanlagevermögens den Komponentenansatz. Diesem entsprechend sind diejenigen Teile einer Sachanlage, auf die ein bedeutender Teil des Anschaffungswerts gemessen an dem Gesamtwert des Vermögensgegenstands entfällt, getrennt abzuschreiben.<sup>49</sup> Folglich wird der erstmalig erfasste Wert einer Sachanlage ihren bedeutsamen Teilen

nach Ermessen des Anwenders Ober- und Unterbau, Entwässerungskanäle, Gehsteige und die Beleuchtung getrennt oder zusammen abgeschrieben werden.

### Bestimmung von Segmenten (IPSAS 18)

IPSAS 18 fordert eine Segmentberichterstattung für vollständige, veröffentlichte Abschlüsse die in Übereinstimmung mit den IPSAS erstellt werden.<sup>51</sup> Ein Segment umfasst laut Definition eine einzelne oder mehrere klar abgrenzbare Aktivitäten einer Einheit, für die eine separate Berichterstattung angemessen ist.<sup>52</sup> Der Standard nennt zwei Arten von Segmenten, Dienstleistungssegmente und geografische Segmente<sup>53</sup>, dabei ist die Festlegung der Ak-

46 IFAC 2014b, RK 7.35

47 Conrath-Hargreaves/Wüstemann 2014, S. 1198

48 Vgl. nur Brixner/Harms/Noe (2003), Randnummer B4ff. Diese Zweifel werden noch bestärkt, wenn man auf der Passivseite die Möglichkeit nach IPSAS 29 in Betracht zieht, auch Verbindlichkeiten auf ihren Zeitwert abzuführen.

49 IFAC 2014a, IPSAS 17.59

50 IFAC 2014a, IPSAS 17.63

51 IFAC 2014a, IPSAS 18.4

52 IFAC 2014a, IPSAS 18.9

53 IFAC 2014a, IPSAS 18.17-22

54 IFAC 2014a, IPSAS 23.59

55 IFAC 2014a, IPSAS 23.60

56 IFAC 2014a, IPSAS 23.68

Sicht eine geeignete Grundlage für die EPSAS darstellen<sup>57</sup>. Es stellt sich vielmehr die Frage, ob die aus der Zielsetzung der Richtlinie 2011/85/EU und der Rechtsgrundlage in den Art. 121, 338 AEUV abzuleitenden Rechnungszwecke der EPSAS nicht näher an dem deutschen Haushalts- und Handelsrecht liegen als an den IFRS/IPSAS.

Als Ausweg aus diesem Dilemma bietet sich, sowohl bei der Ausgestaltung der EPSAS als auch bei der Überarbeitung der IPSAS auf Basis ihres neuen Rahmenkonzepts an, die bestehenden IPSAS-Wahlrechte unter Berücksichtigung der bewährten deutschen Rechnungslegungsprinzipien auszuüben. Auf diese Weise könnte zum Beispiel die Fortschreibung der Anschaffungs- und Herstellungskosten für den öffentlichen Bereich verbindlich vorgeschrieben werden. Die verbindliche Ausübung des heutigen Wahlrechts zwischen der Fortschreibung der Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem fair value scheint mit Blick auf die Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit im Rahmen der EPSAS ohnehin notwendig. Auf einzelne IPSAS, wie die Segmentberichterstattung, könnte mit Blick auf die Zielsetzung der EPSAS unter Umständen ganz verzichtet werden. Ein derartiges, an den deutschen Prinzipien des Objektivierungsgebots und des Vorsichtsprinzips orientiertes Vorgehen bei der EPSAS-Entwicklung könnte auch den Aufwand bei der EPSAS-Einführung für deutsche Gebietskörperschaften deutlich begrenzen.

Es scheint daher überlegenswert, sich neben der technischen Eignung<sup>58</sup> auch mit der normativen Eignung der IPSAS zu beschäftigen und im weiteren Verfahren entsprechende Anpassungen vorzunehmen.

## Literatur

- Adam, B. (2013): Einführung in IPSAS. Grundlagen und Fallstudie, Berlin.
- Adam, B. (2014): Gutachtliche Stellungnahme zu Abweichungen der IPSASs/EPASs von kommunalem Haushaltsrecht und Einschätzung des resultierenden Umstellungsaufwands.
- Breidert/Rüdinger (2008), Zur Eignung der handelsrechtlichen GoB für die Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung – Erste Erkenntnisse aus dem Reformprojekt in Hessen, in: Der Konzern 2008, S. 32 - 42
- Brixner, H. C./Harms, J./Noe H. W. (2003): Verwaltungs-Kontenrahmen, München
- Brixner/Höptner/Welteke u.a. (2010), Diskussionspapier zur Insolvenzen von Gebietskörperschaften, Diskussionspapier des Eberbacher Kreises im Forum Atzelsberg e.V. (Helge C. Brixner, Richard Höptner, Dr. Karl Ihmels, Karl Starzacher, Ernst Welteke und weitere Mitglieder), Kloster Eberbach 2010, [http://www.forum-atzelsberg.de/tl\\_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/101001-diskussionspapier.pdf](http://www.forum-atzelsberg.de/tl_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/101001-diskussionspapier.pdf), Zugriff am 13.09.2015
- Brixner/Höptner/Ihmels u.a. (2011), Stabilisierung und Sanierung von Kommunen – Thesenpapier, Diskussionspapier des Eberbacher Kreises im Forum Atzelsberg e.V. (Helge C. Brixner, Richard Höptner, Dr. Karl Ihmels, Karl Starzacher, Ernst Welteke), Kloster Eberbach 2011, [http://www.forum-atzelsberg.de/tl\\_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/111006-sanierungsverfahren-kommunen.pdf](http://www.forum-atzelsberg.de/tl_files/Forum%20Atzelsberg/Downloads/111006-sanierungsverfahren-kommunen.pdf), Zugriff am 13.09.2015
- Bundesrat (2014): Drucksache 811/13. Beschluss des Bundesrates.
- Conrath-Hargreaves, A./Wüstemann, S. (2014): Rechnungslegung der öffentlichen Hand in Europa – Harmonisierung durch European Public Sector Accounting Standards, in: Die Wirtschaftsprüfung Nr. 23/2014, S. 1194-1205.
- Eibelshäuser (2006), Bilanzierungsgrundsätze und öffentliche Rechnungslegung, in: Der Konzern 2006, S. 618 - 624
- ESVG (2010), Europäisches System volkswirtschaftlicher Gesamtrechnungen, Luxemburg 2014
- Europäische Kommission (2011): Richtlinie 2011/85/EU des Rates.
- Europäische Kommission (2013a): COM(2013) 114 final. Bericht der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament.
- Europäische Kommission (2013b): SWD(2013) 57 final. Commission Staff Working Document.
- FAZ (2015), Schäuble fordert Insolvenzverfahren für Eurostaaten – Berliner Vorschläge für die EU-Finanzminister, Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 12. September 2015, Seite 19
- GFSM (2014), International Monetary Fund, Government Finance Statistics Manual 2014, Washington D.C. 2014
- IASB (2015), Conceptual Framework for Financial Reporting, Exposure Draft ED/2015/3
- IFAC (2014a): Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Volume 1, New York.
- IFAC (2014b): The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, New York.

IFAC (2015): International Public Sector Accounting Standard. First-time Adoption of Accrual Basis International Public Sector Accounting Standards (IPSASs), New York.

Kirchhof (2006), Die Zulässigkeit der Führung des doppischen Staatshaushalts, Reutlingen 2006

Lüder (1999), Konzeptionelle Grundlagen des Neuen Kommunalen Rechnungswesens (Speyerer Verfahren), Stuttgart 1999

Makaronidis (2015): Harmonisierte Europäische Rechnungsführungs- und Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (EPSAS), in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2015, IDW Symposium am 25. Februar 2015 in Berlin, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Seite S2-S7

Müller-Marqués Berger, T. (2008): Internationale Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor (IPSAS). Grundlagen und Einzeldarstellungen, Stuttgart.

Müller-Marqués Berger, T./Heiling J. (2015a): Harmonisierung des öffentlichen Rechnungswesens – Ein Überblick über das neue IPSAS-Rahmenkonzept, in: Die Wirtschaftsprüfung Nr. 4/2015, S. 171-180.

Müller-Marqués Berger/Heiling (2015b), Europäische Standards für die öffentliche Rechnungslegung – Welchen Beitrag kann die internationale öffentliche Rechnungslegung (IPSAS) leisten?, in: Die Wirtschaftsprüfung, Sonderheft 2015, IDW Symposium am 25. Februar 2015 in Berlin, Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa, Seite S11-S18

Nowak/Ranscht-Ostwald/Schmitz (2012), Abschnitt B 990: Öffentliches Rechnungswesen: Haushaltsplanung, Haushaltsrechnung und Haushaltssteuerung, in: Böcking u.a. (Hrsg.), Beck-HdR (Loseblattsammlung), München

Ohler (2014), Sachverständigen Gutachten über die europarechtliche Zulässigkeit der Einführung von EPSAS, Jena 2014

PwC (2014): Collection of information related to the potential impact, including costs, of implementing accrual accounting in the public sector and technical analysis of the suitability of individual IPSAS standards. 2013/S 107-182395.

SNA (2008), United Nations et. al. (Hrsg.), System of National Accounts 2008, New York 2009

Wüstemann/Wüstemann (2013), Die Grundsätze ordnungsmäßiger staatlicher Bilanzierung und der Stand der Bilanztheorie, in: Wallmann et. al. (Hrsg.), Moderne Finanzkontrolle und öffentliche Rechnungslegung, Seite 579-596, 2013

Wüstemann, J./Wüstemann, S. (2014): EPSAS-Leitlinien zur Gestaltung der europäischen öffentlichen Rechnungslegung, in: Hessischer Rechnungshof (Hrsg.): Entwicklung der öffentlichen Rechnungslegung in Europa. European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), Darmstadt, S. 585-610.

Wüstemann (2015), Stand und Perspektiven übergreifender Standards in Deutschland am Beispiel der EPSAS, Vortrag auf der Hamburger Fachtagung 2015 am 11. Juni 2015, <http://www.fachtagung-hamburg.de/download-vortraege.html>

57 Die „technische Eignung“ der IPSAS (Makaronidis (2015), S. 56 wird damit nicht bestritten. Mit Blick auf die internationalen Statistikvorschriften und die Ausgangslage in anderen Mitgliedstaaten scheinen die IPSAS ggf. sogar die einzig geeignete „technische“ Grundlage für das EPSAS-Projekt; diese technische Grundlage sollte freilich normativ vor allem durch die Nutzung von Wahlrechten erheblich konkretisiert und in Teilen auch modifiziert werden.

58 Vgl. Makaronidis (2015), S. 56