

Anforderungen an die neue öffentliche Rechnungslegung

In zurückliegenden Ausgaben haben wir zwei mit dem Dr. Horst Körner Preis ausgezeichnete studentische Abschlussarbeiten vorgestellt (12/2015 und 1-2/2016). In dieser Ausgabe folgt nun die Vorstellung eines weiteren Preisträgers, dessen Dissertation Anforderungen an eine neue öffentliche Rechnungslegung thematisiert.

Autor



Dr. Andreas Glöckner
promovierte an der Deutschen
Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer

Weitgehend unbemerkt und außerhalb des Interessenfokus der Fachöffentlichkeit und der öffentlichen Verwaltung wurde mit der Richtlinie des Rates der Europäischen Union 2011/85/EU vom 8. November 2011 (Richtlinie über die Anforderungen an die haushaltspolitischen Rahmen der Mitgliedstaaten) der Startschuss für eine weitgehende Reformierung der öffentlichen Rechnungslegung gegeben. Darauf aufbauend, hat die EU-Kommission in ihrem Bericht an den Rat und das EU-Parlament vom 6. März 2013 dann eine „angestrebte Umsetzung harmonisierter Rechnungsführungsgrundsätze für den öffentlichen Sektor in den Mitgliedstaaten“ auf Basis sogenannter European Public Sector Accounting Standards (EPSAS) skizziert. Ausgangspunkt und immer noch eines der bedeutendsten Argumente für gemeinsame europäische Rechnungslegungsstandards ist, dass gleiche Sachverhalte verpflichtend gleich (und nicht nur freiwillig ähnlich) abgebildet werden. Damit soll vor allem die Vergleich- und Aggregierbarkeit von Daten ermöglicht werden. Letzteres ist in einer Union mit einer gemeinsamen Währung und einer immer stärker vernetzten Finanz- und Wirtschaftspolitik unabdingbar. Zwischenzeitlich äußerten sich der Deutsche Bundestag, der Bundesrat, die Rechnungshöfe und die Wissenschaft zu EP-

SAS und haben notwendige Anforderungen an die Ausgestaltung dieser Standards formuliert.

Konzeptionelle Überlegungen am Anfang

Es ist bei allen Kontroversen um Gesetzgebungskompetenzen, Subsidiarität, Verhältnismäßigkeit, Zeitrahmen und Kosten-Nutzen-Verhältnis inzwischen herrschende Meinung, dass – sofern sich die europäischen Gesetzgeber für eine weitgehende Harmonisierung der öffentlichen Rechnungslegung entscheiden werden – konzeptionelle Überlegungen am Anfang des Fachdiskurses stehen müssen. Das Set der dann erarbeiteten Standards muss stringent, verbindlich und in sich konsistent von einem konzeptionellen Rahmenkonzept abgeleitet werden. Hinzu kommt, dass potentielle Referenzstandards (etwa die International Public Sector Accounting Standards, IPSAS) nur auf Grundlage eines solchen Rahmenkonzepts auf Passgenauigkeit oder eventuelle Anpassungserfordernisse überprüft werden können. Hier zeigen die Erfahrungen, dass eine systematische, auf einer Zweckhierarchie und einem Prinzipiensystem beruhende Rechnungslegung einer wie auch immer gearteten Betrachtung von Einzelentscheidungen überlegen ist. Denn eine klare konzeptionelle Systematik dient gleichermaßen als Koordinatensystem

bei der Beantwortung bislang ungelöster oder sich erst zukünftig entwickelnder Fragestellungen in der Rechnungslegung und bei der Interpretation bestehender Regelungen – und für die Standardsetzer als verbindlicher Rahmen bei der Entwicklung neuer Normen.

Vorüberlegungen für mögliche Normen

Als meine mit dem Dr. Horst Körner Preis ausgezeichnete Dissertation beim Promotionsausschuss der Deutschen Universität für Verwaltungswissenschaften Speyer eingereicht wurde, war an EPSAS noch nicht zu denken. Ausgangspunkt war vielmehr der Zusammenfall zweier grundlegender Erkenntnisse:

- In Deutschland werden in der öffentlichen Rechnungslegung gleiche Sachverhalte unterschiedlich behandelt – sowohl in horizontaler (auf gleicher gebietskörperschaftlicher Ebene) als auch in vertikaler Hinsicht (im Vergleich der unterschiedlichen Ebenen). Das zeigt sich nicht nur in der Frage Kameralistik versus Ressourcenorientierung (Doppik), sondern auch in einem Rechtsvergleich des Jahres 2009 zum kommunalen

doppischen Haushaltsrecht, der die technische, inhaltliche und terminologische Heterogenität in ihrer Gänze darstellte (vgl. Mühlenkamp/Glöckner 2009).

- Die handelsrechtliche Rechnungslegung, die in Deutschland (auch mangels Alternative) als Referenz für die Ausgestaltung des ressourcenorientierten Haushaltsrechts diente, ist einem ständigen Wandel unterworfen. Das gegenwärtige dritte Buch des Handelsgesetzbuches (Handelsbücher) ist ein Produkt eines bilanztheoretischen Diskurses, der seit über 150 Jahren andauert. Das Handelsrecht entwickelt sich jedoch stetig weiter. Das zeigten das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) aus dem Jahr 2009 und das 2015 verabschiedete Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG).

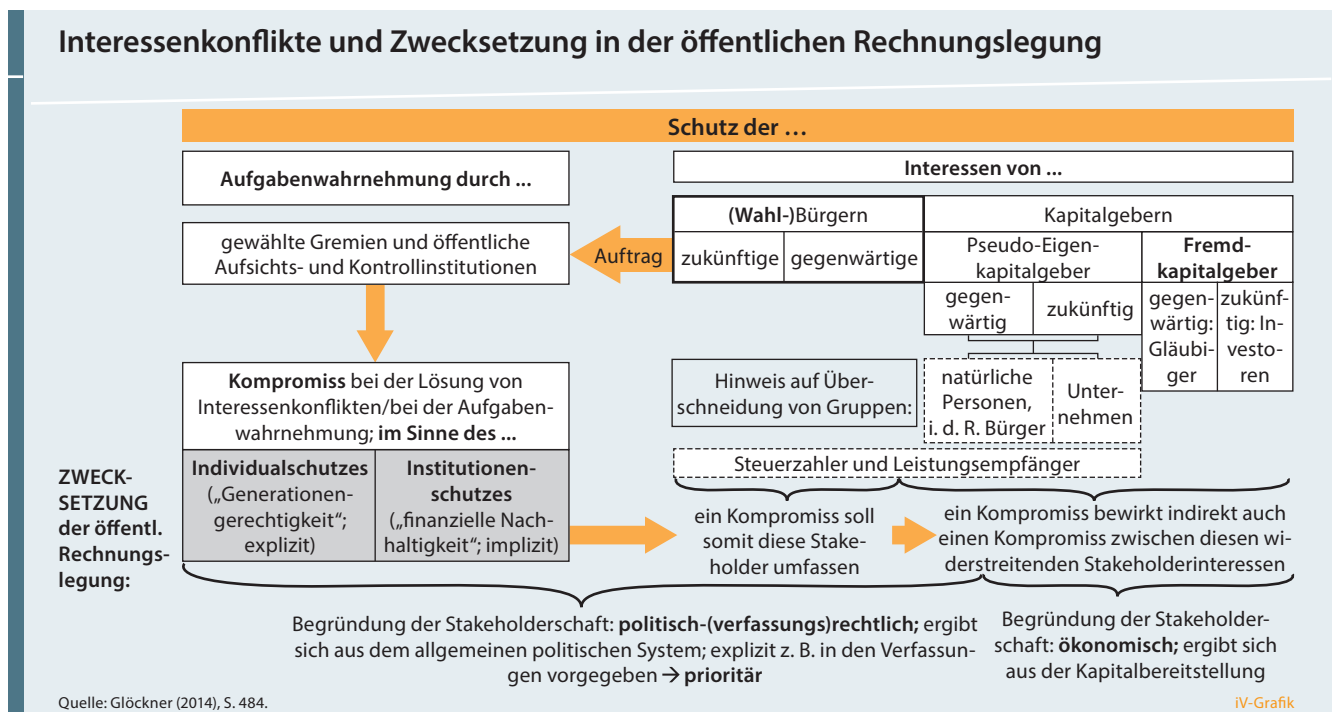
Beide Erkenntnisse zeigen, dass man Fragen der Rechnungslegung – abhängig von Perspektiven und den zugrunde gelegten Prämissen – höchst unterschiedlich beantworten kann. Das wirft die Frage auf, wie öffentliche Rechnungslegung idealtypisch aussehen müsste. Neben der Frage einer EPSAS-

Governance ist das auch die zentrale Frage, die nun auf europäischer Ebene diskutiert wird.

Fundamentale Grundlagen für die Rechnungslegung

Die hier skizzierte wissenschaftliche Arbeit beschäftigt sich mit dieser Thematik. Ziel war die Erarbeitung eines ebenenübergreifenden, konzeptionellen Fundaments für die Rechnungslegung der gesamten gebietskörperschaftlichen Kernverwaltung in Deutschland nach Einführung der Ressourcenorientierung. All das erfolgte losgelöst vom bestehenden deutschen Handels- und Haushaltsrecht und von Pfadabhängigkeiten in Bund, Ländern und Kommunen. Dazu ist es erforderlich, einen Katalog an Spezifika der öffentlichen Rechnungslegung zu ermitteln und der Konsistenz und Präzision in der verwendeten Terminologie und in der logischen Abarbeitung der Entwicklungsschritte des konzeptionellen Fundaments besondere Bedeutung beizumessen. Der Untersuchung wurden fünf Prämissen zugrunde gelegt:

- Ressourcenorientierte Rechnungslegung ist der rein zahlungsorientierten Rechnungslegung systematisch über-



legen – auch wenn die Kameralistik durch aufwendige und fehleranfällige Ergänzungsrechnungen theoretisch in der Lage sein könnte, die gleichen Informationen zu liefern.

- Die Spezifika von Gebietskörperschaften (im Vergleich zu Wirtschaftsunternehmen) müssen ihren Niederschlag auch in der öffentlichen Rechnungslegung finden.
- Nur der Gesetzgeber ist (in letzter Instanz) berechtigt, Wertungen bei bestehenden Interessenkonflikten zu treffen. Diese werden entsprechend als gegeben angenommen.
- Zugleich kann es aber wegen unvereinbarer Interessen weder die perfekte Rechnungslegung noch aufgrund notwendigerweise subjektiver Ermessenselemente in jeglichem Rechnungssystem so etwas wie absolute Wahrheit oder Richtigkeit in der Rechnungslegung geben. Die Ausgestaltung von Rechnungslegung folgt der Zwecksetzung, und die Güte eines Rechnungssystem zeigt sich auch darin, ob die Zweckhierarchie im Regelwerk konsistent umgesetzt wird.
- Generationengerechtigkeit im eigentlichen Sinne umfasst einen Schutz der gegenwärtigen Generation vor einer Ausbeutung durch den Staat und einen Schutz zukünftiger Generationen vor einem gegenwärtigen Konsum der finanziellen öffentlichen Ressourcen oder einer etwaigen Verschuldung zu Lasten künftiger Generationen.

Im Rahmen der Dissertation werden einerseits Schlussfolgerungen für die öffentliche Rechnungslegung auf der Basis des spezifischen politisch-rechtlichen Umfelds in Deutschland abgeleitet. Andererseits finden auch die maßgeblichen Rechnungsnormen auf privatwirtschaftlicher und internationaler, öffentlicher Seite – HGB, IFRS und IPSAS – Beachtung. Die Arbeit greift auch elementare Erkenntnisse der bilanztheoretischen Diskurse des 20. Jahrhunderts auf.

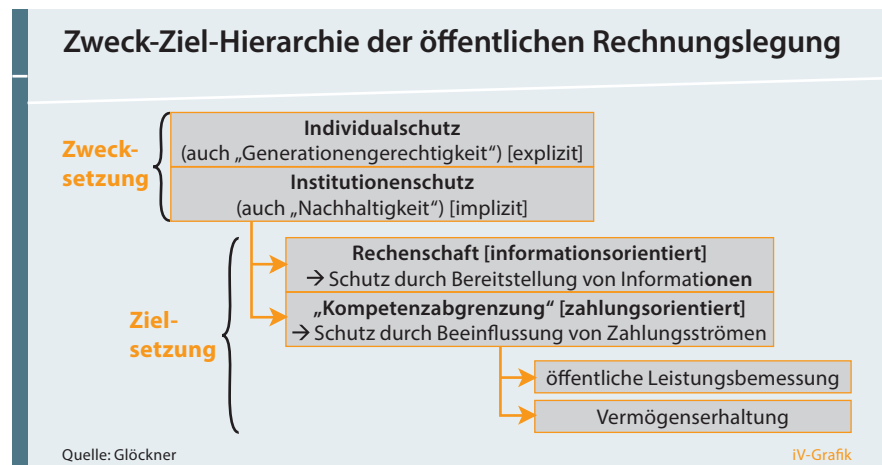
In der Dissertation werden zudem die in der deutschsprachigen Literatur domi-

nierenden, zum Teil widerstreitenden Denkschulen miteinander verglichen und ihre Erkenntnisse in das zu entwickelnde Konzept einbezogen.

- Auf der einen Seite ist das die Frankfurter Schule der Rechnungslegung. Diese plädiert für eine öffentliche Rechnungslegung, die möglichst eng am HGB und den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ausgerichtet ist. Sie hält nur dort Anpassungen des Referenzmodells für erforderlich, wo es sektorspezifische Besonderheiten be-

Interessen der betroffenen Gruppen

Ein inhaltlicher Schwerpunkt der Dissertation liegt in der Skizzierung der ökonomisch und politisch-rechtlich begründeten „Stakeholder“ (betroffene Gruppen) öffentlicher Rechnungslegung in Deutschland und einer Analyse ihrer Interessen. Unterschieden wird hier abstrakt zwischen Zahlungs-, Zahlungsbe-messungs- und Informationsinteressen. Es werden sowohl potenzielle Interessen-überschneidungen und -kollisionen der Stakeholdergruppen dargestellt als auch



dingen. Ergebnis ist eine weitgehende Übertragung der ausschüttungsstatischen Bilanztheorie auf die öffentliche Seite in Form einer Neuinterpretation bestehender Wertungen und Konzepte und einer konsistenten Ergänzung der Normen in diesem Sinne.

- Auf der anderen Seite ist das der Zusammenschluss des Wissenschaftlichen Arbeitskreises Integrierte Verbundrechnung, der von den GoB in Teilen abweichende Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Buchführung (GoöB) entwickelte und hierbei die weit gehende Form der handelsrechtlichen Vorsicht zugunsten einer Stärkung der Informationsfunktion ablehnte.

Es war ein Anliegen der Arbeit, Brücken zwischen diesen Schulen zu schlagen. Auch die EPSAS-Diskussion hat den innerdeutschen Fachdiskurs neu beflügelt.

theoretische Lösungsmöglichkeiten für die aufgezeigten Konflikte durch das Rechnungssystem präsentiert. Aus der notwendigen Lösung von Interessenkonflikten resultiert die Zwecksetzung in der öffentlichen Rechnungslegung. Es wird gezeigt, dass die entwickelte Kompromisslösung, die zwischen den widerstreitenden Interessen von gegenwärtigen und zukünftigen Generationen von Bürgern vermittelt, auch indirekt die widerstreitenden Interessen anderer Stakeholder miteinander in Einklang bringen kann. Die Zusammenhänge sind in der Grafik auf Seite 40 dargestellt.

Generationengerechtigkeit als zentraler Maßstab

Als weiterer Schritt wird eine eigenständige Zweckkonzeption für die öffentliche Rechnungslegung im Sinne eines systematischen Fundaments entwickelt. Ge-

nerationengerechtigkeit und (finanzielle) Nachhaltigkeit sind als politisch/rechtlich vorgegebene moralische Axiome in aller Munde. Der Kern der Konzeption liegt in der Gleichgewichtung der Zahlungs(bemessungs)- und Informationsinteressen. Ferner werden – dem Wortsinn der Generationengerechtigkeit folgend – auch die Interessen der Generationen gleich gewichtet. Ein Kompromiss muss zwingenderweise eine Verzerrung der Rechnungslegungsinformationen jedweder Art vermeiden: Eine sehr konservative (HGB-nahe) Rechnungslegung begünstigt tendenziell zukünftige Generationen; eine auf die tatsächlichen Verhältnisse fokussierende (IFRS/IPSAS-nahe) Rechnungslegung hingegen begünstigt tendenziell gegen-

leistet werden? Der Schutz der gegenwärtigen Generation kann durch das Ziel der Informationsbereitstellung (Zielsetzung der Rechenschaft) und der öffentlichen Leistungsbemessung erreicht werden. Der Schutz zukünftiger Generationen bedingt das Ziel der Vermögenserhaltung. Denn zukünftige Generationen sind im Unterschied zur gegenwärtigen Generation nicht mittels Bereitstellung von Informationen, sondern nur über die Steuerung von Zahlungsströmen (zusammengefasst als Kompetenzabgrenzung) zu schützen. Eine Rechnungslegung, die die Informationsfunktion zu einer oder der alleinigen Zwecksetzung öffentlicher Rechnungslegung erhebt, ist deshalb nicht mit der Generationengerechtigkeit vereinbar. Eine auf den

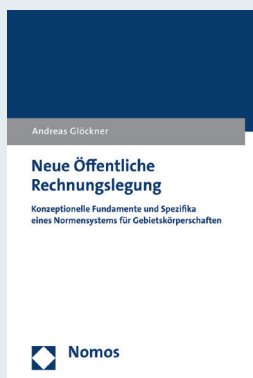
keitsgrundsätze und Rechnungslegungsprinzipien bei der Umsetzung der entwickelten Zweckkonzeption aussehen müssten. Unter dem Sammelbegriff der GoöB werden formale Grundsätze (Rahmungsgrundsätze), die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im engeren Sinn und die Grundsätze ordnungsmäßiger öffentlicher Rechnungslegung (GoöR) subsumiert. Die ersten beiden Kategorien sind sektorneutral und finden sich in allen Rechnungslegungssystemen. Hingegen sind die GoöR spezifisch für das entwickelte Rechnungslegungssystem. Darunter werden die Systemgrundsätze und die materiell die Rechnungslegung ausgestaltenden Grundsätze gefasst. Systemgrundsätze umfassen unter anderem die moderat erweiterte Pagatorik, das Periodisierungsprinzip, das Ewigkeitsprinzip und das Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Unter die materiellen Grundsätze fallen die Grundsätze der verzerrungsfreien Informationsdarstellung (darunter das Paritätsprinzip – in Abgrenzung zum handelsrechtlichen Imparitätsprinzip) und die Grundsätze bezüglich des öffentlichen Ressourcenerfolgs (darunter das periodenbezogene Ausgleichsprinzip der Ressourcenströme und ein modifiziertes öffentliches Realisationsprinzip).

Im finalen Kapitel der Dissertation werden Spezifika öffentlicher Rechnungslegung zusammengefasst, und es wird dargestellt, wie sie im entwickelten Entwurf eines Rechnungslegungssystems Berücksichtigung finden. ■

Weitere Informationen: Informationen zum Dr. Horst Körner Preis und dem damit verbundenen Wettbewerb finden Sie unter www.nachhaltigkeit-wettbewerb.de. Der Wettbewerb wird auch für 2017 ausgeschrieben. Praxisbezogene Abschlussarbeiten stehen dabei im Fokus.

Buchtipps

Neue Öffentliche Rechnungslegung



Nomos Verlagsgesellschaft mbH

Losgelöst vom bestehenden Haushaltsrecht, wird in dem Buch ein ebenenübergreifendes, konzeptionelles Fundament für die ressourcenorientierte öffentliche Rechnungslegung in Deutschland erarbeitet, das sich an nationalen und internationalen Standards orientiert.

Neue Öffentliche Rechnungslegung
Dr. Andreas Glöckner
Nomos Verlag, Baden-Baden
ISBN 978-3-8487-1413-1, 129,00 Euro

wärtige Generationen oder setzt entsprechende Anreize. Dabei zeigt sich, dass der in der Dissertation vorgelegte Entwurf einer Zweckkonzeption eine vermittelnde Position zwischen den in der Literatur miteinander unvereinbaren Positionen darstellt.

Die Fragestellung hinter der Zwecksetzung von Rechnungslegung lautet: Wer soll durch diese geschützt werden? Die nachgelagerte Zielsetzung umfasst die Frage: Wie soll dieser Schutz gewähr-

Schutz der Generationen ausgerichtete öffentliche Rechnungslegung muss sich als Konsequenz notwendigerweise dem Mittel der Beeinflussung dieser Zahlungsströme bedienen. Die Grafik auf Seite 41 zeigt die beschriebene Zweck-Ziel-Hierarchie der öffentlichen Rechnungslegung.

Auf der deutschen Tradition einer prinzipienbasierten Ausgestaltung von Rechnungslegungsnormen aufbauend, wird auch gezeigt, wie Ordnungsmäßig-