

# IPSAS aus dem Blick der Wissenschaft

## **Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking**

Professur für Betriebswirtschaftslehre, insbesondere  
Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance  
Goethe-Universität Frankfurt am Main

## **Prof. Dr. Marius Gros**

Professur für Rechnungswesen und Controlling im Gesundheitswesen  
Hochschule Niederrhein

Projekt IPSAS-Abschluss 2019 des Landes Hessen, Wiesbaden, 25. März 2021

- 1 Problemstellung
- 2 Sinn und Zweck der (öffentlichen) Rechnungslegung
- 3 Adressaten der (öffentlichen) Rechnungslegung
- 4 Internationalisierung der Rechnungslegung in der EU
- 5 Paradigmenwechsel im HGB durch das BilMoG 2009
- 6 Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede von HGB und IPSAS
- 7 Häufige Diskussionspunkte zu den IPSAS
- 8 Fazit

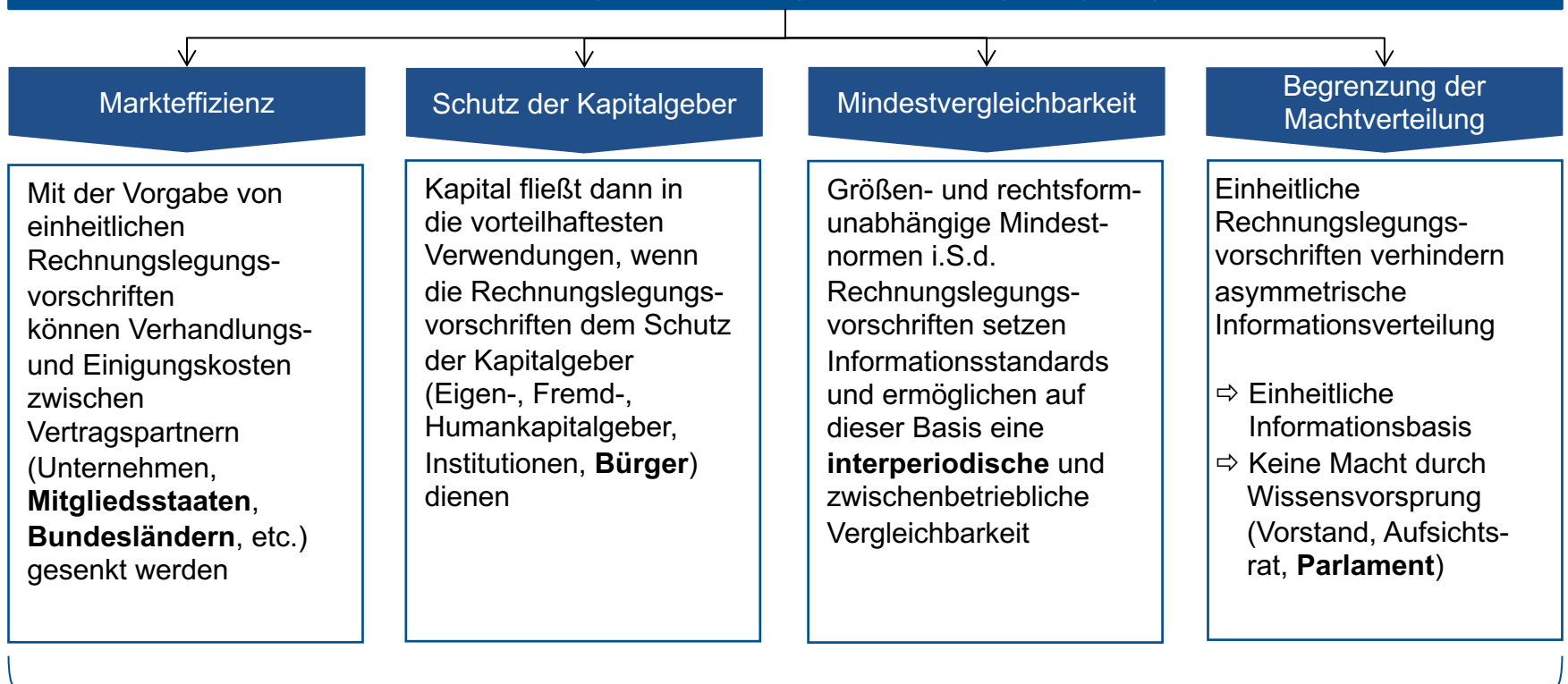
*«Wenn der Wind des Wandels weht,  
bauen die einen Mauern,  
die anderen Windmühlen.»*

Chinesisches Sprichwort



Vorverständnis  
vs.  
Vorurteile

## Warum (öffentliche) Rechnungslegung?



### Markteffizienz

Mit der Vorgabe von einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften können Verhandlungs- und Einigungskosten zwischen Vertragspartnern (Unternehmen, **Mitgliedsstaaten**, **Bundesländern**, etc.) gesenkt werden

### Schutz der Kapitalgeber

Kapital fließt dann in die vorteilhaftesten Verwendungen, wenn die Rechnungslegungsvorschriften dem Schutz der Kapitalgeber (Eigen-, Fremd-, Humankapitalgeber, Institutionen, **Bürger**) dienen

### Mindestvergleichbarkeit

Größen- und rechtsform-unabhängige Mindestnormen i.S.d. Rechnungslegungsvorschriften setzen Informationsstandards und ermöglichen auf dieser Basis eine **interperiodische** und zwischenbetriebliche Vergleichbarkeit

### Begrenzung der Machtverteilung

Einheitliche Rechnungslegungsvorschriften verhindern asymmetrische Informationsverteilung

- ⇒ Einheitliche Informationsbasis
- ⇒ Keine Macht durch Wissensvorsprung (Vorstand, Aufsichtsrat, **Parlament**)

Rechnungslegungsvorschriften  
(HGB, IFRS, IPSAS und EPSAS)

=  
=  
=  
=

Transparenz und Rechenschaft  
Risikoreduktion für Kapitalgeber  
Informationen für die Stakeholder  
Wettbewerbsfaktor

## 2 Sinn und Zweck der (öffentlichen) Rechnungslegung

### Information über die tatsächlichen Verhältnisse (Rechenschaft)

- Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes von Vermögen und Schulden (BilMoG 2009)
- Wirtschafts- und fiskalpolitische Steuerung
- Informationsfunktion vs. Ausschüttungsbemessungsfunktion

### Gewährleistung der langfristigen Tragfähigkeit (Nachhaltigkeit)

- Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung, Unterstützung von Reformbestrebungen
- Corporate Social Responsibility (CSR-RUG 2017)
- Sicherstellung der intergenerativen Gerechtigkeit (ARUG II 2019)

### **Die (öffentliche) Rechnungslegung dient der transparenten Informationsvermittlung**

- Vertikale (interperiodische) Vergleichbarkeit (Soll-Ist-Vergleich)
- Horizontale Vergleichbarkeit der Mitgliedsstaaten, Bundesländer und Gebietskörperschaften

# 3 Adressaten der (öffentlichen) Rechnungslegung

## Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung im Schrifttum

- **Öffentlichkeit**, d. h. Leistungsempfänger und Ressourcenbereitsteller
- **Legislative**, d. h. das Parlament bzw. die Abgeordneten
- **Exekutive**, d. h. die Regierung und die Verwaltung
- **Rechnungshöfe und Statistikämter**
- **Kapitalmarkt**, d. h. Inhaber von Staatsschuldverschreibungen und potenzielle Anleger

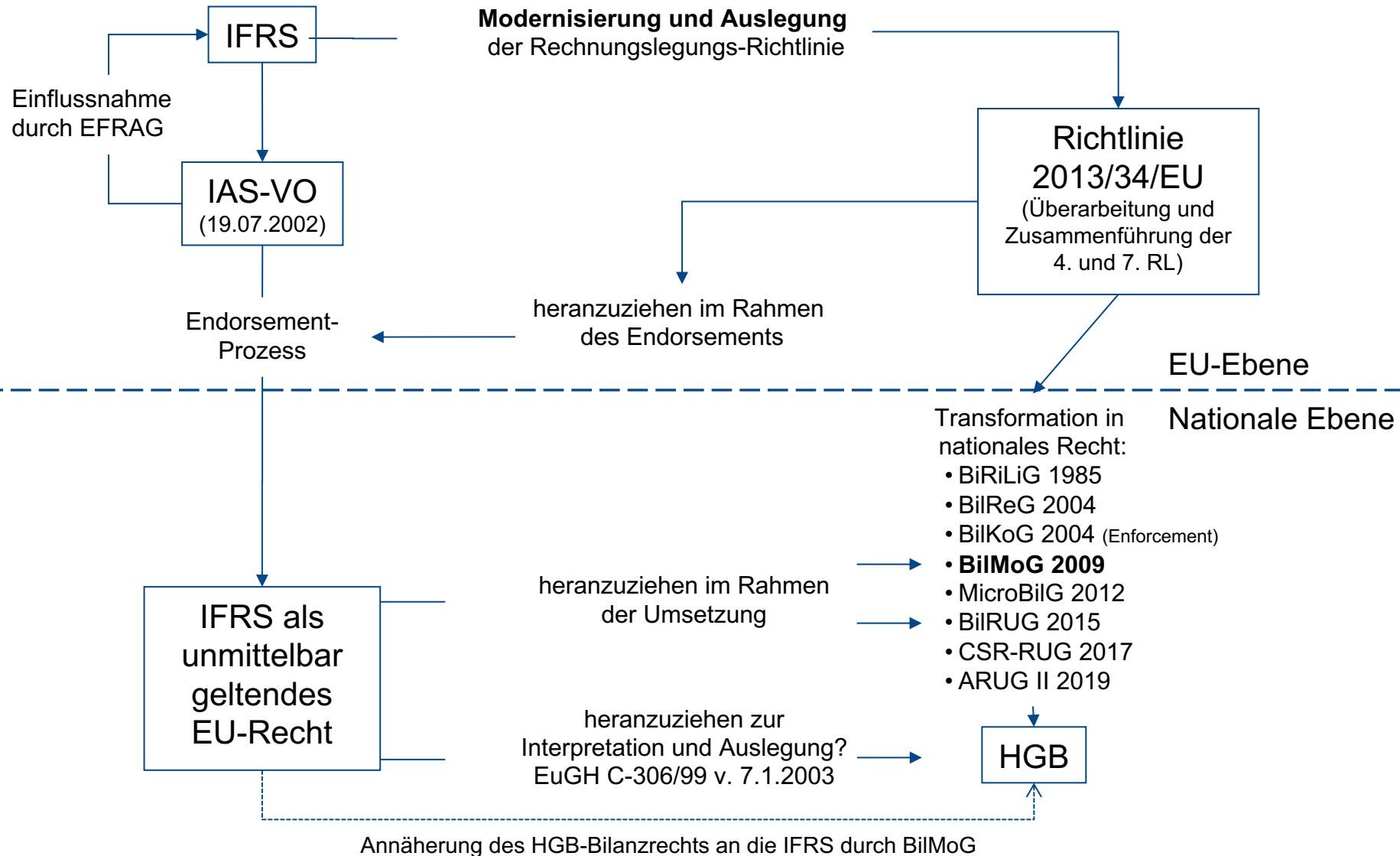
## Adressaten der öffentlichen Rechnungslegung nach dem IPSAS-Framework

- Primäradressaten:
  - **Leistungsempfänger und Ressourcenbereitsteller (Bürger)**, die keinen Anspruch auf entscheidungsnützliche Informationen haben (IPSAS CF.2.4).
  - **Legislative**, als gesetzlicher Vertreter der Leistungsempfänger und Ressourcenbereitsteller (IPSAS CF.2.4).
- Sekundäradressaten:
  - **Rechnungshöfe, Statistikämter, Rating Agenturen etc.**

Für eine transparente Rechenschaft bedarf es eines wohldefinierten (Primär-)Adressaten, der nur begrenzte eigene Informationsrechte besitzt; damit werden alle Adressaten (Stakeholder) abgedeckt.

IAS/IFRS	➡	(potenzielle) Aktionäre
IPSAS	➡	(potenzielle) Bürger

# 4 Internationalisierung der Rechnungslegung in der EU



## Gesetzentwurf der Bundesregierung



Die  
Bundesregierung

### Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

„Die Aufrechterhaltung eines im Verhältnis zu den IFRS gleichwertigen, aber einfacheren und kostengünstigeren Regelwerks erfordert nach Auffassung der Bundesregierung eine **maßvolle Annäherung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften an die IFRS**. Ein Weg dazu ist die Beseitigung bestehender handelsrechtlicher Ansatz-, Ausweis- und Bewertungswahlrechte. Damit ist gleichzeitig eine **Anhebung des Informationsniveaus des handelsrechtlichen Jahresabschlusses** verbunden.“

(BT-Drs. 16/10067, S. 34).

**Das BilMoG 2009 leitete einen Paradigmenwechsel im Sinne einer Hinwendung zur Informationsfunktion ein!**



## Gesetzentwurf der Bundesregierung



Die  
Bundesregierung

### Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG)

„[D]er handelsrechtliche Jahresabschluss [bleibt] **Grundlage** der **Gewinnausschüttung** und [...] die Vorzüge der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses für die **steuerliche Gewinnermittlung** [werden] bewahrt [...] Auf der anderen Seite ist zu überprüfen, ob dieser Jahresabschluss seine bisherige Funktion, aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes die steuerliche Leistungsfähigkeit des bilanzierenden Kaufmanns abzubilden, weiterhin erfüllen kann. Die **Informationsfunktion** der Handelsbilanz **tritt in den Vordergrund** und das **Realisationsprinzip** [...] **wird punktuell modifiziert.**“  
(BT-Drs. 16/10067, S. 32, 34).

**Zwar verfolgt das HGB weiterhin einen Zweckpluralismus, durch die Hervorhebung der Informationsfunktion wird jedoch zu einem informationellen Gläubigerschutzkonzept übergegangen!**

# 5 Paradigmenwechsel im HGB durch das BilMoG 2009

## Institutioneller Gläubigerschutz

- Vorsichtige Gewinnermittlung: Im Zweifel geringeres Ausschüttungspotenzial
- Bildung von (ggf. stillen) Reserven als Verlustpuffer
- Starke Objektivierung



## Informationeller Gläubigerschutz

- Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse
- Entscheidungsnützliche Informationen
- Grundlage für die risikoadäquate Wahl des Zinssatzes bei Kapitalüberlassung
- Ggf. zusätzliche Verwendung von Ausschüttungssperren

## Internationale Kritik am (deutschen) institutionellen Gläubigerschutzkonzept

Möglichkeit der stillen Auflösung stiller Reserven? Bestehen stiller Lasten?

Daimler Benz Konzern (1993)	HGB	US-GAAP
Jahresergebnis	615 Mio. DM	-1.839 Mio. DM
Eigenkapital	18.145 Mio. DM	26.281 Mio. DM

Quelle: Daimler Benz Konzern (1993): Geschäftsbericht – Überleitung von Konzern-Jahresüberschuss und Eigenkapital in US-GAAP, S. 73.  
Zur internationalen Kritik am institutionellen Gläubigerschutz vgl. bspw. Ball (1995): Making Accounting More International, JACP (1995), S. 19-29.

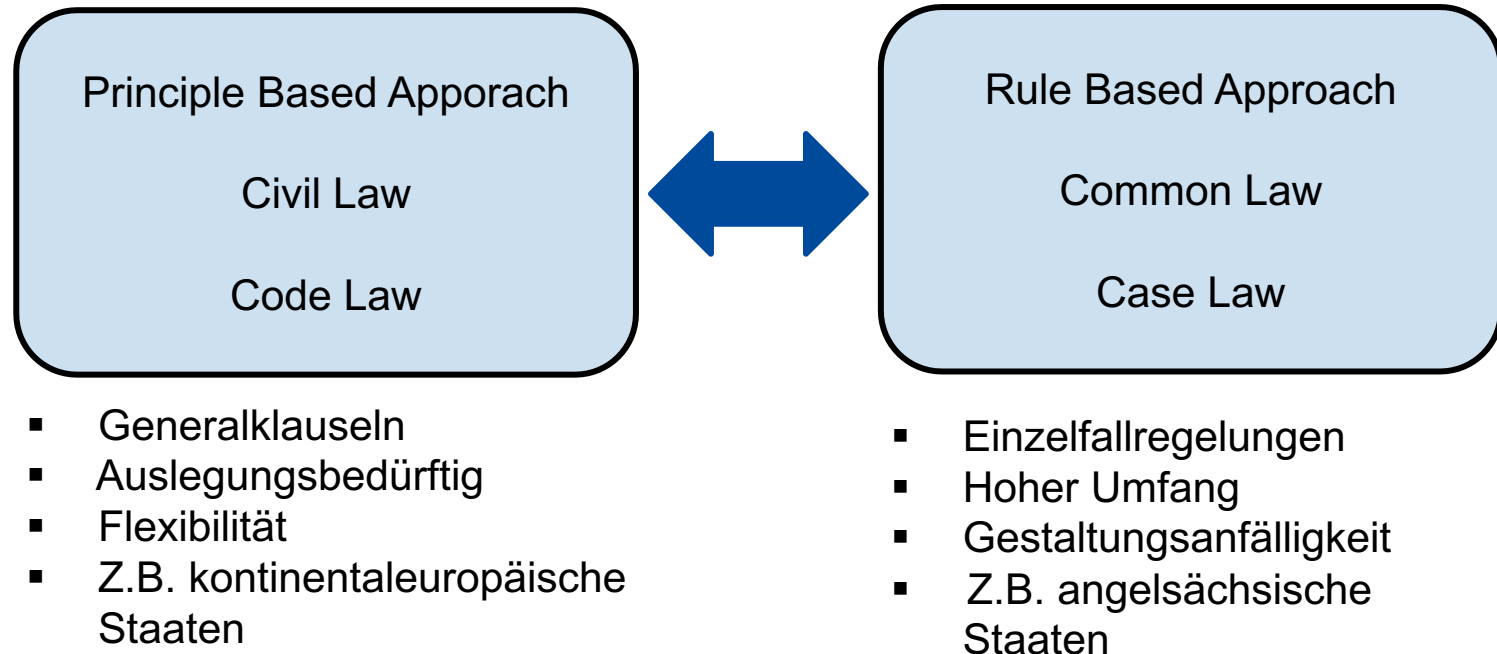
# 5 Paradigmenwechsel im HGB durch das BilMoG 2009

	„traditionelles“ HGB <i>(i.d.F. vor BilMoG 2009)</i>	„modernes“ HGB <i>(i.d.F. nach BilMoG 2009)</i>	IPSAS <i>(auf Basis der IAS/IFRS)</i>
„Beliebige“ Unterbewertung	Möglich	Nicht möglich	Nicht möglich
Aufwands- rückstellungen	Vorhanden	Nicht vorhanden*	Nicht vorhanden
Beizulegender Zeitwert (Fair Value)	Nicht vorhanden	Vorhanden	Vorhanden
Umgekehrte Maßgeblichkeit	Vorhanden	Nicht vorhanden	Nicht vorhanden

**Durch die Annäherung des Handelsbilanzrechts an die internationale Rechnungslegung sowie die Hinwendung zur Informationsfunktion wurden mit dem BilMoG 2009 viele konzeptionelle Unterschiede zwischen HGB und IAS/IFRS bzw. IPSAS beseitigt.**

\*Mit Ausnahme des § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB

# 6 Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede von HGB und IPSAS



In Ermangelung von Detaillierungen im HGB bzw. in der EU-Rechnungslegungs-Richtlinie (2013/34/EU) sind auch internationale Rechnungslegungsstandards bei der HGB-Auslegung zu berücksichtigen (EUGH-Urteil v. 07.01.2003).

# 6 Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede von HGB und IPSAS

## Beispiele für eine „moderne“ EU-konforme HGB-Auslegung

Komponenten- ansatz	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Reaktion auf die Abschaffung von Aufwandsrückstellungen durch das BilMoG 2009</li><li>▪ Entsprechend IAS 16.43 ff. bzw. IPSAS 17.59 ff. wird die komponentenweise planmäßige Abschreibung von Sachanlagen als zulässig erachtet</li><li>▪ Dadurch werden Aufwandsballungen verhindert und eine periodengerechte Aufwands- und Ertragsermittlung ermöglicht</li></ul>	IDW RH HFA 1.016
Projected Credit Unit Methode (PUCM)	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Bereits vor dem BilMoG 2009 wurde eine IAS 19.67 bzw. IPSAS 39.69 entsprechende Bewertung von Pensionsrückstellungen als zulässig erachtet</li><li>▪ Im Erfüllungszeitpunkt kommt die PUC-Methode zum selben Ergebnis wie das Teilwertverfahren</li><li>▪ Da jedoch keine Gleichverteilung der Aufwände über alle Dienstjahre vorgenommen wird, erfolgt eine wirtschaftlich zutreffendere Abbildung des tatsächlichen Verlaufs über die Dienstzeit</li></ul>	IDW RS HFA 30 n.F., Rz. 61

**Eine „moderne“ Auslegung des prinzipienorientierten HGB verstärkt die Ähnlichkeiten zur internationalen Rechnungslegung und ist vor dem Hintergrund eines internationalen Harmonisierungsgedankens empfehlenswert.**

# 6 Konzeptionelle Gemeinsamkeiten und Unterschiede von HGB und IPSAS

## Beispiel Entsorgungsverpflichtungen

	HGB	IPSAS
Anschaffungskostenermittlung	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB)</li> <li>→ Nach traditioneller Auslegung finden künftige Entsorgungsverpflichtungen (Entsorgungskosten) keine Berücksichtigung bei der Anschaffungskostenermittlung!</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Grundsätzlich kennen auch die IPSAS eine Zugangsbewertung „at cost“ (IPSAS 17.26)</li> <li>Gem. IPSAS 17.30 (c) sind aber erwartete Kosten für Abbruch und Abraum zwingend in die Anschaffungskosten einzubeziehen, soweit diese             <ul style="list-style-type: none"> <li>als Rückstellung anerkannt werden (IPSAS 19) und</li> <li>durch den Anschaffungs- oder Herstellungsprozess verursacht wurden oder</li> <li>durch die spätere, laufende Nutzung der Sachanlage entstehen</li> </ul> </li> </ul>
Passivierung	<ul style="list-style-type: none"> <li>Keine explizite Regelung in § 249 HGB</li> <li>Nach traditioneller Auslegung sind langfristige Rückstellungen, z.B. für Entsorgungsverpflichtungen, nur ratierlich über die Perioden anzusammeln.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rückstellungen für Entsorgungskosten werden bereits zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme vollständig passiviert (IPSAS 17.30 (c))</li> </ul>

**Die IPSAS-Bilanz weist einen wesentlich höheren Informationsgehalt als die HGB-Bilanz auf, da künftige Auszahlungsverpflichtungen auf der Passivseite sofort ersichtlich und auf der Aktivseite die tatsächlichen Informationssummen erfasst werden (Brutto-Bilanzierung).**

# 7 Häufige Diskussionspunkte zu den IPSAS

	Kritik	Gegenargumente
Vorsichts- prinzip	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kein Realisations- und Imparitätsprinzip</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Auch IPSAS kennen in den einzelnen Standards Elemente des Realisations- und Imparitätsprinzip</li> <li>Das traditionelle handelsrechtliche Vorsichtsprinzip kann zu stillen Reserven bzw. stillen Lasten führen</li> </ul>
Fair Value Bewertung	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kein Anschaffungskostenprinzip, d.h. eine Bewertung zum Fair Value ist auch dann möglich, wenn dieser die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigt</li> <li>Zweck der Nachhaltigkeit würde gefährdet</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Auch die IPSAS folgen in weiten Teilen dem Anschaffungskostenprinzip</li> <li>Die Fair Value-Bilanzierung erhöht die Transparenz und sollte in der (öffentlichen) Rechnungslegung zumindest dort Anwendung finden, wo diese sinnvoll und nachvollziehbar erscheint</li> </ul>
Vergleich- barkeit	<ul style="list-style-type: none"> <li>Die zahlreichen Wahlrechte und Ermessensspielräume widersprechen dem Zweck der Vergleichbarkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wahlrechte ermöglichen Anpassungen an nationale bzw. regionale Besonderheiten und sind gängige Praxis im Rahmen der Harmonisierung der Rechnungslegung in der EU (siehe EU-Bilanzrichtlinie)</li> <li>Wahlrechte dienen als <i>Signaling</i>-Instrument</li> <li>Vergleichbarkeit kann durch Offenlegungsvorschriften in Anhang oder Lagebericht hergestellt werden</li> </ul>

**Das IPSAS-Projekt des Landes Hessen zeigt, dass viele der Kritikpunkte bzw. Vorurteile gegenüber den IPSAS nicht gerechtfertigt sind!**

## 8 Fazit



Die (öffentliche) Rechnungslegung in der EU sollte auf Transparenz ausgerichtet sein; damit ist allen Adressaten gedient.



Ein falsch verstandenes, am institutionellen Gläubigerschutz orientiertes, Vorsichtsprinzip widerspricht der Informationsfunktion der (öffentlichen) Rechnungslegung.



Die auf die Gewährung von Transparenz ausgerichtete internationale Rechnungslegung ist bereits fester Bestandteil des deutschen Handelsbilanzrechts (siehe EUGH-Rechtsprechung und BilMoG 2009).



Unter der Voraussetzung eines modernen HGB-Verständnisses ist der konzeptionelle Unterschied zwischen den IPSAS und dem HGB nicht so groß wie man zunächst vermuten könnte.

**IPSAS können als “*Starting-Point*“ für EPSAS dienen!**



# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

*„In der Idee leben heißt das Unmögliche behandeln, als wenn es möglich wäre.“*

**Johann Wolfgang von Goethe**

1825: Aus Kunst und Altertum, in: Koopmann, H. (Hrsg.): Maximen und Reflexionen, München 2006.

# Kontaktdaten

## **Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking**

Goethe-Universität Frankfurt am Main  
Fachbereich Wirtschaftswissenschaften  
Theodor-W.-Adorno-Platz 4  
60629 Frankfurt am Main  
+ 49 (0)69 - 798 34748  
hjboecking@wiwi.uni-frankfurt.de  
<http://www.accounting.uni-frankfurt.de/boecking>

## **Prof. Dr. Marius Gros**

Hochschule Niederrhein  
Fachbereich Gesundheitswesen  
Reinarzstr. 49  
47805 Krefeld  
+ 49 (0)2151 - 822 6648  
marius.gros@hs-niederrhein.de  
<https://www.hs-niederrhein.de/gesundheitswesen/wir-als-fachbereich/prof-dr-marius-gros/>