

HAW im Dialog

Weidener Diskussionspapiere

**Bilanzzweck der öffentlichen Verwaltung
im Kontext zu HGB, ISAS und IPSAS**

Bärbel Stein

**Diskussionspapier No. 6
März 2008**

ISBN 978-3-937804-08-8

Bilanzzweck der öffentlichen Verwaltung im Kontext zu HGB, ISAS und IPSAS

Bärbel Stein

Hochschule für angewandte Wissenschaften
Amberg-Weiden
Hetzenrichter Weg 15
92637 Weiden
email: b.stein@haw-aw.de

März 2008

Abstract:

Die Innenministerkonferenz der Länder hat sich für eine grundlegende Reform des Gemeindehaushaltsrechts ausgesprochen. Absicht der Reform ist die Abkehr von der verrichtungsorientierten Steuerung der Verwaltung, hin zu einer ergebnisorientierten Steuerung. Das neue kommunale Haushalts- und Rechnungswesen soll hierfür die erforderlichen Informationen liefern. Fast völlig außer Acht gelassen wird beim Übergang zum ressourcenorientierten Rechnungswesen jedoch der internationale Kontext. Bezüglich der internationalen Standardisierung des öffentlichen Rechnungswesens hat das Public Sector Committee der International Federation of Accountants (IFAC-PSC) 1996 begonnen, für die weltweite Anwendung vorgesehene Rechnungslegungsstandards zu entwickeln. Im Folgenden wird auf diese Rechnungslegungsstandards im Kontext zum Neuen Kommunalen Rechnungswesen eingegangen.

Germany started a fundamental reform of the public budget right. Intention of the reform is the break with the input-oriented controlling of the administration to a result-oriented controlling. The conventional accounting system represents for this the necessary information only insufficiently. But the new public accounting system ignores the international context. Concerning the international standardisation of the public accounting system the Public Sector Committee of International Federation of Accountants (IFAC-PSC) 1996 developed for world-wide application accounting standards. This article analyses these accounting standards in the context to the new public accounting system.

JEL: H72, H83, H87

Schlüsselwörter: Doppik, Bilanz, Bewertungsrichtlinien, Neues Öffentliches Rechnungswesen, HGB, ISAS und IPSAS

Inhaltsverzeichnis

1.	Einführung	2
2.	Rechnungslegungsstandards für das Neue öffentliche Rechnungswesen und ihre Ausgestaltung	5
2.1.	Einfluss des kommunalen Bilanzierungszwecks auf die Rechnungslegung	5
2.2.	Rechnungslegung nach HGB unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)	9
2.3.	Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS)	17
2.4.	Internationale Rechnungslegungsnormen International Financial Reporting Standards (IFRS) und International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)	19
2.5.	Grundlegender Vergleich HGB/GoB als Grundlage für das Neue Kommunale Rechnungswesen mit den internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS	18
3.	Zusammenfassung	36

1. Einführung

Die Innenministerkonferenz der Länder hat sich im Juni 1999 für eine grundlegende Reform des Gemeindehaushaltsrechts ausgesprochen. Absicht der Reform ist die Abkehr von der verrichtungsorientierten Steuerung der Verwaltung, hin zu einer ergebnisorientierten Steuerung. Konkret bedeutet dies, dass die Politik der Verwaltung nicht mehr den Mitteleinsatz (Input) in Form einer engen Bindung an einzelne Haushaltsstellen vorgibt, sondern stattdessen die von der Verwaltung zu erbringenden Leistungen (Output) nach Art, Menge und Qualität definiert und den Preis festlegt, den sie hierfür zu zahlen bereit ist, also die Kosten, die durch die Leistungserbringung maximal verursacht werden dürfen.¹ Hauptinstrument ist vor allem die Einführung der kaufmännischen doppelten Buchführung zur Gesamtdarstellung von Ressourcenaufkommen und –verbrauch sowie der Vermögens- und Kapitalposition zur Vermittlung eines vollständigen Bildes über die tatsächliche Ertrags-, Finanz-, Vermögenslage der kommunalen Körperschaft und zur Zusammenfassung des Jahresabschlusses der kommunalen Körperschaft mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten selbständigen Einheiten zu einem Gesamtabschluss als Rechnungslegung über alle Aktivitäten einer Kommune.

Das herkömmliche Haushalts- und Rechnungswesen stellt für die angestrebte Verwaltungssteuerung und Haushaltswirtschaft die erforderlichen Informationen über Ressourcenaufkommen und –verbrauch nur unzureichend dar. Daraus ergab sich die Notwendigkeit für eine grundlegende Reform des Haushaltsrechts. Die Umsetzung in Landesrecht ist schleppend, die Kommunen sind hier in der Vorreiterrolle bei der Durchführung von Modellprojekten, die nachfolgend einheitlich als „Neues Kommunales Rechnungswesen“ bezeichnet werden. Die Unterschiede sind für die nachfolgenden Darstellungen unerheblich.

Das Neue Kommunale Rechnungswesen ist im Zusammenhang mit den Reformvorschlägen zu sehen, die seit Anfang der 90er Jahre unter der Bezeichnung „Neues Steuerungsmodell“ diskutiert und von immer mehr Kommunen umgesetzt werden.

1 Vgl.: KGSt: Bericht Nr. 5/1993, S. 20-21

Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs dient aber nicht nur der ergebnisorientierten Steuerung. Sie ist auch unabdingbare Grundlage für eine generationengerechte Bewirtschaftung der Ressourcen². Dieser Aspekt hat in den letzten Jahren nicht nur durch Veröffentlichungen über die zukünftigen Belastungen der öffentlichen Haushalte durch Beamtenpensionen an Bedeutung gewonnen, sondern vor allem durch die Agenda 21 – darin als „nachhaltige Entwicklung“ bezeichnet.

Fast völlig außer Acht gelassen wird bei dem Übergang zum ressourcenorientierten Rechnungswesen der internationale Kontext. Zu den transnationalen Kontextfaktoren als Folge der Internationalisierung des ökonomischen und des politisch-administrativen Systems zählen die

- Internationalisierung der Kapitalmärkte
- Internationalisierung des Beratungsgeschäftes
- Vertretung gleichartiger Positionen durch einflussreiche internationale Institutionen³

als auch die Notwendigkeit zur Harmonisierung von Rechnungslegungsstandards für öffentliche Haushalte.

Deutschland ist Mitglied der Europäischen Union. Im öffentlichen Sektor gibt es nicht nur deutschlandweit sondern auch weltweit eine Vielzahl von unterschiedlichen Vorschriften zur Rechnungslegung. Dies führt dazu, dass Abschlüsse einer Kommune in Deutschland nicht mit den Abschlüssen einer Kommune in Italien oder Frankreich oder sogar Argentinien vergleichbar sind. Dies wird vor allem aber dann problematisch, wenn die Voraussetzungen für die Verwendung von Mitteln, die von internationalen Organisationen gewährt werden (UN, Weltbank, EU...) nachgewiesen werden soll.

Neben der Gewährung von Beihilfen und Subventionen von internationalen Organisationen wird das Haushalts- und Rechnungswesen durch weitere transnationale Kontextfaktoren beeinflusst, wie beispielsweise der Erarbeitung und Empfehlung zwingender Vorschriften durch internationale Institutionen mit unmittelbarer Auswirkung auf die Gestaltung des Haushalts- und Rechnungswesens.

2 Vgl.: Lüder, K. (1995), S. 1-2

3 Vgl.: Lüder, K. (2001), S. 21

Die finanziellen Problemsituationen von Staaten sind Ausdruck hoher Verschuldung und damit hoher Kapitalmarktabhängigkeit. Der Wettbewerb um Kapitalmarktmittel und –konditionen und damit das Rating als Ergebnis standardisierter Bonitätsprüfungen gewinnt für europäische Gebietskörperschaften immer mehr an Bedeutung. Dies verlangt eine vollständige, zuverlässige und transparente Rechnungslegung der Gebietskörperschaften. Daraus folgt auch hier der Zwang zur Verbesserung von Transparenz und Qualität der öffentlichen Rechnungslegung.⁴

Die fortschreitende Konzentration und Internationalisierung des Prüfungs- und Beratungswesens hat nicht nur den Einfluss der Großunternehmen dieser Branche auf Gegenstand und Richtung dieses Reformprozesses gestärkt, sondern auch dazu geführt, dass länderübergreifend gleiche Reformpakete angeboten werden.

Internationale Institutionen wie beispielsweise Public Management Service (PUMA) der OECD, Public Sector Committee der International Federation of Accountants (IFAC), Internationaler Währungsfond (IMF) oder die Weltbank vertreten gleichartige Positionen bei der Gestaltung eines ressourcenorientierten Rechnungswesens.

Bezüglich der internationalen Standardisierung des öffentlichen Rechnungswesens hat das seit 1986 existierende Public Sector Committee der International Federation of Accountants (IFAC-PSC) 1996 begonnen, für die weltweite Anwendung vorgesehene Rechnungslegungsstandards zu entwickeln (International Public Sector Accounting Standards: IPSAS auf Grundlage der vom International Accounting Standards Committee (IASC) entwickelten Standards für die Rechnungslegung von Unternehmen).⁵

Im Folgenden wird auf diese Rechnungslegungsstandards im Kontext zum Neuen Kommunalen Rechnungswesen eingegangen. Zuvor wird aber der Bilanzzweck in Beziehung zu den Bewertungsrichtlinien gesetzt und die Umsetzung nach HGB beschrieben.

⁴ Vgl.: Lüder, K.(2001), S. 21

⁵ Vgl.: Ebenda, S. 23

2. Rechnungslegungsstandards für das Neue öffentliche Rechnungswesen und ihre Ausgestaltung

2.1. Einfluss des kommunalen Bilanzierungszwecks auf die Rechnungslegung

Mit der Einführung der Doppik in den öffentlichen Gebietskörperschaften stehen die Kommunen vor der Aufgabe, zukünftig regelmäßig Jahresabschlüsse mit Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen zu erstellen. Ein wichtiger Schritt ist die Aufstellung einer Eröffnungsbilanz zu Beginn der ersten Periode, in der mit der Doppik gearbeitet wird. Um eine Eröffnungsbilanz erstellen zu können, müssen zuerst das gesamte Vermögen und die Schulden mittels einer Inventur erfasst und anschließend in ein Inventarverzeichnis übernommen und bewertet ausgewiesen werden.

Die Bilanzierung und Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung ist in der Wirtschaft eine über Jahrhunderte entwickelte Praxis. Die hierbei anzuwendenden Grundprinzipien und Generalnormen sind in den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zusammengefasst.

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung sind ein Regelungssystem, auf das sowohl im Handels- wie im Steuerrecht verwiesen wird, ohne sie jedoch abschließend zu bestimmen. Für die gesetzlich definierten GoB sind neben dem Handels- und Einkommensteuerrecht vor allem die Abgabenordnung sowie das GmbH-Gesetz und das Aktiengesetz die einschlägigen Rechtsquellen.⁶

Für die meisten Vermögensgegenstände existieren im Handelsrecht entwickelte und im Handelsgesetzbuch (HGB) verankerte verbindliche Bewertungsprinzipien. Für bestimmte Wirtschaftsgüter ist der Wertansatz in der Bilanz recht einfach und eindeutig, beispielsweise für Kassenbestände und Bankguthaben. Für andere regeln Bilanzierungsprinzipien, welcher von den möglichen Werten zu verwenden ist, bei anderen werden bewusst Wahlrechte und ein Ermessenspielraum eingeräumt.

Nach welchem Bewertungsprinzip ein Wirtschaftsgut in der Bilanz anzusetzen ist und welcher Wertansatz als „richtig“ anzusehen ist, hängt entscheidend vom Zweck der Bilanzierung ab. So ist Zweck einer Steuerbilanz, einen nach steuerrechtlichen Grundsätzen periodengerechten Gewinn zu ermitteln, während in der Handelsbilanz die Informations- und Finanzinteressen im Vordergrund stehen, der Gläubiger-

6 Vgl.: In Anlehnung an Radtke, H.-D. (2004)

schutzgedanke und damit eine vorsichtige Bewertung des Vermögens eine größere Rolle spielt. Vermögensgegenstände, für die bilanzielle Wahlrechte bestehen, können daher in Handels- und Steuerbilanz verschieden ausgewiesen werden, was zu unterschiedlichen Bilanzsummen und Bilanzgewinnen in den beiden Bilanzen führen kann.

Neben den allgemeinen Wahlrechten, kennt die kaufmännische Bilanzierung besondere Vorschriften und Bilanzierungserleichterungen, die nur auf bestimmte Branchen angewendet werden. Branchenspezifische Regelungen finden sich insbesondere für das Versicherungsgewerbe im Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) und für das Kreditgewerbe im Kreditwesengesetz (KWG). Auch für Kraftwerksbetreiber, Krankenhäuser und viele andere Branchen gibt es mehr oder weniger konsistente Sonderrechte.⁷ Die kommunale Bilanzierung ist eine sehr junge Disziplin, für die spezielle Bewertungsregeln noch nicht allgemeinverbindlich geschaffen wurden. Die von Wirtschaftsunternehmen abweichenden Ziele und Aktivitäten der Kommunen legen es jedoch nahe, auch für diese „Branche“ abweichende Bewertungsverfahren zu zulassen.

Die Bewertungsprinzipien für die Bilanzierung des kommunalen Vermögens müssen vor allem dem kommunalen Bilanzierungszweck gerecht werden. Während für den Jahresabschluss von Wirtschaftsunternehmen der Gläubigerschutzgedanke eine besondere Bedeutung hat, ist für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen der Nachweis der Substanzerhaltung besonders wichtig.⁸ Damit ist an die kommunale Bilanz im besonderen Maße die Anforderung der Vollständigkeit und Richtigkeit zu stellen. Da die Kommunen zu wirtschaftlichem Handeln verpflichtet sind, muss das Prinzip der Vollständigkeit und Richtigkeit der Bilanzierung mit einem wirtschaftlich vertretbaren Aufwand erreicht werden, so dass auch bei der kommunalen Bilanzierung auf Bewertungsvereinfachungen und -erleichterungen zurückgegriffen werden sollte.

Im Gegensatz zur handelsrechtlichen Bilanz der Kaufleute, in der der Gläubigerschutzgedanke vorsichtige Wertansätze der Vermögensgegenstände erfordert und Unterbewertungen teilweise ausdrücklich zulässt (Stille Reserven), steht in der kommunalen Bilanz der **Informationscharakter** im Vordergrund.

7 Vgl.: Zingel, H. (2004): Grundlagen der kaufmännischen Rechnungslegung, Version 4.01b, entnommen: <http://www.zingel.de/index0.htm>, Download: 14.07.2006

8 Vgl.: [http://mknoedler.hs-harz.de/Projekte am FB/Hayn.pdf](http://mknoedler.hs-harz.de/Projekte/am%20FB/Hayn.pdf)), Download 05.05. 2005

Das Ressourcenverbrauchskonzept erfordert eine möglichst vollständige Darstellung des Vermögens und Erfassung aller Aufwendungen und Erträge. Die Bildung von stillen Reserven in der Eröffnungsbilanz durch bewusst niedrige Wertansätze oder Bewertungen zum Erinnerungswert von 1,- € widerspricht diesem Prinzip, da der Verbrauch einer nicht bilanzierten Ressource sich nicht in Aufwandspositionen der Haushalte niederschlägt. Unter dem Aspekt der Information über die Substanzerhaltung hat man für diese Positionen nichts gewonnen. Die Haushaltsplanung auf der Grundlage der Bilanz soll ein realistisches Bild der finanziellen Lage und der auf Grund von Entscheidungen in Gegenwart und aus der Vergangenheit zu erwartenden Belastungen vermitteln. Finanzielle Illusionen, die dazu verführen, verfügbare Mittel sofort zu binden und künftige Belastungen außer Acht zu lassen, sollten damit vorbei sein.⁹

Ein wichtiger Ansatz ist hierbei die Idee des "Kommunalen Bürgerhaushalts". Die Kommunen sollten ihre Bürgerschaft in einer Form, die nicht nur für den Fachmann verständlich ist, über ihren Haushalt informieren.¹⁰

Woher bekommen sie ihr Geld und wofür geben Sie es aus? Wie ist die finanzielle Lage und welche Handlungsmöglichkeiten bestehen überhaupt?

Dies sind die zentralen Fragen, die durch einen Jahresabschluss, der tatsächlich ein realistisches Bild über die finanzielle Lage der Kommune gibt, beantwortet werden sollen.

In den einzelnen Bundesländern wird nach unterschiedlichen Bewertungskonzepten gearbeitet, wie die nachstehende Tabelle beispielhaft zeigt. Allen gemein jedoch ist, dass das Neue Kommunale Rechnungswesen im Wesentlichen auf die Vorschriften des deutschen Handelsgesetzbuches (HGB) sowie den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) unter Berücksichtigung kommunaler spezifischer Besonderheiten basiert.

9 Vgl.: Pünder, H. (2005), S. 19

10 Vgl.: <http://www.buergerhaushalt.de>, Download: 14.07.2006

Träger der Konzeption	Bewertungsansatz
Neues Kommunales Finanzmanagement ¹¹	Eröffnungsbilanz: vorsichtig geschätzte Zeitwerte Fortführung: analog Anschaffungs- und Herstellkosten (AHK) gemäß handelsrechtlicher Bestimmungen
Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsvereinfachung ¹²	Eröffnungsbilanz: vorsichtig geschätzte Zeitwerte Fortführung: kontinuierliche Neubewertung des gesamten Vermögens
Speyerer Verfahren (Lüder 2001) ¹³	Eröffnungsbilanz: Teilung zwischen Verwaltungsvermögen und realisierbarem Vermögen. Bewertung zu historischen AHK bzw. regelmäßige Neubewertung des realisierbaren Vermögens zu Veräußerungswerten
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) ¹⁴	Eröffnungsbilanz: Zeitwerte Folgebilanz: analog AHK gemäß handelsrechtlicher Bestimmungen
Hessen ¹⁵	Eröffnungsbilanz: Historische AHK für Immobilien vor Stichtag 01.01.1993 in Anlehnung an das öffentliche Baurecht Fortführung: Fortführung der historischen AHK bzw. der vereinfacht ermittelten Zeitwerte analog handelsrechtlicher Bestimmungen

Abbildung 1: Ausgewählte Bewertungsansätze¹⁶

Momentan fast völlig außer Acht gelassen wird bei der Aufstellung dieser Konzeptionen der Einfluss der Globalisierung auf die Rechnungslegung auch in den Kommunen und die daraus sich notwendig ergebende Harmonisierung von Informationen und der Vereinheitlichung von Bilanzinformationen, wie bereits im Eingangskapitel geschildert.

In den folgenden Ausführungen werden die Rechnungslegungsstandards nach HGB und den International Accounting Standards (IAS) vergleichend dargestellt und im Kontext zur aufgeworfenen Fragestellung der Notwendigkeit des Bilanzierungszwecks in öffentlichen Haushalten als auch den internationalen Kontextfaktoren bewertet.

11 Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFG NRW, verkündet am 24. November 2004 Gesetz- und Verordnungsblatt NRW Nr. 41, S. 644ff

12 Kommunale Gemeinschaftsstelle (KGSt) 1995: Bericht Nr. 1/1995

13 Vgl.: Lüder, K. (2001)

14 Der Fachausschuss für öffentliche Unternehmen und Verwaltungen (ÖFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 30. 10. 2001 den Entwurf eines Rechnungslegungsstandards zur „Rechnungslegung der öffentlichen Verwaltung nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung (IDW ERS ÖFA 1)“ verabschiedet. Er steht unter <http://www.idw.de> unter der Rubrik „Verlautbarungen“ als Download zur Verfügung.

15 Vgl.: Körner, H.; Meidel, H. (2003)

16 Vgl.: <http://www.kgst.de/Linksammlung/> Neues Haushalts- und Rechnungswesen; hier sind alle Konzepte, die in den jeweiligen Bundesländern zur Anwendung kommen verlinkt.

2.2. Rechnungslegung nach HGB unter Anwendung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)

Rechnungslegung soll hier als Oberbegriff für die Gesamtheit der Aufzeichnungspflichten gelten, mit denen den internen und externen Interessenten Rechenschaft über die Geschäftsvorfälle und die Lage des Unternehmens gegeben wird.

Allgemein hat das Rechnungswesen die Aufgabe, das gesamte Unternehmensgeschehen zahlenmäßig zu erfassen, zu überwachen und auszuwerten. Hierzu unterscheidet man grundsätzlich vier Hauptaufgaben des Rechnungswesens, die Dokumentationsaufgabe, die Rechenschaftslegungs- und Informationsaufgabe, die Kontrollaufgabe und die Dispositionsaufgabe. Das Rechnungssystem kann daher in vier Teilbereiche gegliedert werden.

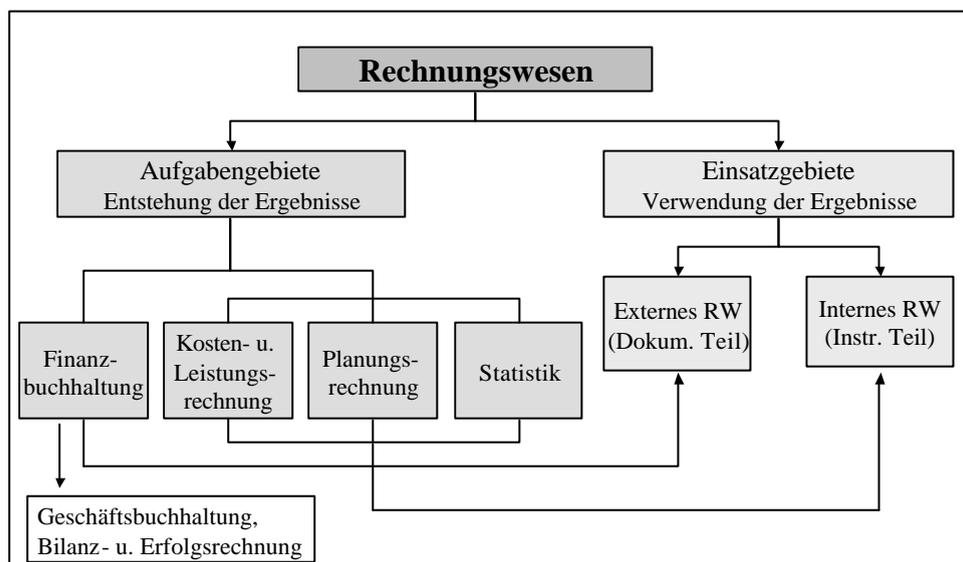


Abbildung 2: Die allgemeine Gliederung des Rechnungswesens¹⁷

Man unterteilt zwischen der Buchführung, der Kosten- und Leistungsrechnung, der Statistik und der Planrechnung. Der Fokus besteht im Folgenden auf das Externe Rechnungswesen, der Buchführung.

Der Rechnungszweck eines Rechnungssystems stellt auf die Wissenswünsche des Empfängerkreises des Rechnungswesens ab. Von grundlegender Bedeutung ist, dass der Rechnungszweck über das Rechnungsziel den Rechnungsinhalt bestimmt.

¹⁷ Quelle: eigene Darstellung

Wesentliche betriebswirtschaftliche Funktionen eines Rechnungssystems sind die Informations- und die Zahlungsbemessungsfunktion.¹⁸

Im öffentlichen Bereich hat die Zahlungsbemessungsfunktion als Verteiler für Geldauszahlungen nur insoweit Bedeutung, als es um Steuerzahlungen geht. Damit verbleibt die als wichtigste Funktion die Informationsfunktion.

Als Rechnungszweck des Rechnungswesens erwerbswirtschaftlicher Unternehmungen wird die Bereitstellung von Informationen zur Planung, Steuerung und Kontrolle angesehen.

Dies ist auf das kommunale Rechnungswesen übertragbar, da auch dort entsprechende Informationsbedarfe gegeben seien.

Zu unterscheiden ist zwischen externem und internem Rechnungswesen. Extern und intern wird dabei nach dem Adressatenkreis definiert.

Externe Bilanzen sind an außerhalb der aufstellenden Stelle Stehende gerichtet, die ein gesetzliches oder vertragliches Recht auf Rechenschaftslegung haben oder beanspruchen. Das interne Rechnungswesen mit seiner Kosten- und Leistungsrechnung versorgt das Management mit Informationen zur internen Steuerung des Betriebs.

Beispielhaft sind nach § 1 II der Niedersächsischen Gemeindeordnung als externe Empfänger die Einwohner (§ 21 I NGO)¹⁹ und die Eigentümer und sonstigen Berechtigten von Grundstücken im Gemeindegebiet zu nennen.

Weitere externe Adressaten sind der Gemeinderat, die Aufsichtsbehörde und bei Steuererklärungen die Finanzverwaltung.

Im Vergleich zum Privatbetrieb wird der Adressatenkreis weiter eingeschränkt. Nach § 136 II NGO findet über das Vermögen der Gemeinde kein Insolvenzverfahren statt.

Diese Schutzvorschrift verdeutlicht die Garantiestellung des Staates für die Gemeinden und beinhaltet damit, dass es bei einem Kredit nicht auf die Vermögenssubstanz der Gemeinde ankommt, so dass Kreditgläubiger kaum Interesse an der Rechnungslegung der Gemeinden haben.

Das Informationsinteresse der Adressaten hat auch finanzielle Hintergründe. Öffentliche Leistungen und Lasten (z.B. Abgaben) haben einen finanziellen Wert für den Interessenten.

18 Vgl.: Coenenberg, A. (2005), S. 17

19 Vgl. Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO) i.d.F. vom 22.08.1996 (Nds. GVBl. S. 383), zuletzt geändert durch G vom 19.03.2001 (Nds. GVBl. S. 112)

Interne Adressaten sind z.B. die Verwaltungsführung, die Mitarbeiter und die Personalvertretung.

Die Rechnungslegung untersteht verschiedenen Rechtsgrundlagen. Die Buchhaltung ist hochgradig reglementiert und muss einer Reihe von Rechtsnormen entsprechen. Man unterscheidet dabei kodifiziertes Recht, Rechtsprechung und Gewohnheitsrecht. Alle drei Arten kommen im Rechnungswesen vor.

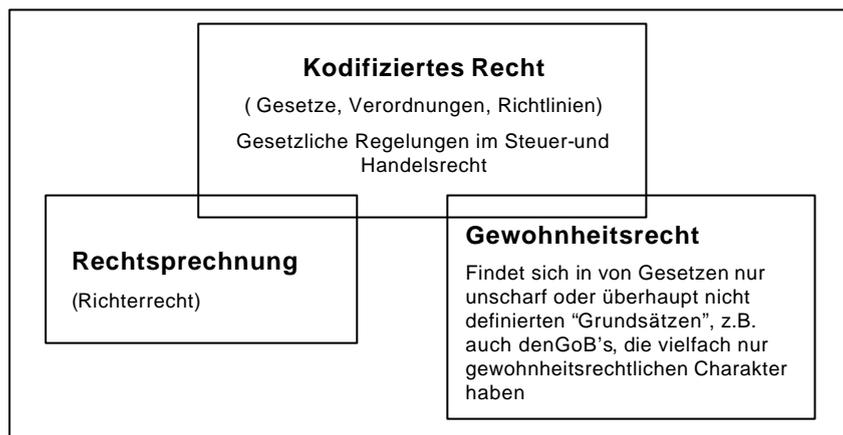


Abbildung 3: Rechtsgrundlagen der Rechnungslegung²⁰

Die wichtigsten relevanten Rechtsbereiche als gesetzliche Rechtsquellen der Rechnungslegung sind das Steuerrecht und das Handelsrecht. Die handelsrechtlichen Vorschriften sind konsistent im Handelsgesetzbuch zusammengefasst. Rechtsformenspezifische Vorschriften finden sich aber auch im Aktiengesetz (AktG) sowie für die GmbH im GmbHG. Weiterhin sind zu beachten das Publizitätsgesetz (PublG) und das Genossenschaftsgesetz (GenG).²¹ Steuerrechtliche Vorgaben finden sich u.a. in der Abgabenordnung (AO), in der die steuerrechtliche Buchführungspflicht geregelt ist ebenfalls im Handelsgesetzbuch (HGB), im Einkommensteuergesetz (EStG), in dem sich auch Bewertungs- und Bilanzierungsregeln finden, im Umsatzsteuergesetz (UStG) und im Gewerbesteuergesetz (GewStG).²²

Neben diesen Vorschriften finden seit einiger Zeit verstärkt international anerkannte Normensysteme Eingang in die Rechnungslegung deutscher Unternehmen. Besonders hervorgehoben sei hier die Rechnungslegungsvorschrift des International Accounting

20 Vgl.: Quelle: eigene Darstellung

21 Vgl.: Olfert, Körner, Langenbeck (1995), S. 30f

22 Vgl.: Zingel, H. (2004), S. 3f

Standard Board (IASB), den so genannten International Financial Reporting Standards (IFRS) mit dessen zentraler Zielsetzung der Information über die Vermögens- Finanz- und Ertragslage des Unternehmens.²³ Grundgedanke ist, dass die Rechnungslegung so dargestellt wird, dass sie für möglichst alle Bilanzadressaten und für deren spezifische Entscheidungsfindung nützlich ist. Das IASB geht davon aus, dass der Jahresabschluss, der den Anforderungen der Investoren zur Bereitstellung des Unternehmenskapitals genügt, auch die Mehrzahl der Informationswünsche der übrigen Bilanzadressaten deckt.²⁴

Übertragen auf den Bilanzierungszweck kommunaler Haushalte sind hier Überschneidungen in den Grundgedanken der Rechnungslegung sichtbar, wenn der Bürger in erster Linie als „Investor“ kommunaler Haushalte verstanden wird.

Die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchführung

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind teils geschriebene, teils ungeschriebene Regeln zur Buchführung und Bilanzierung, die sich vor allem aus Wissenschaft und Praxis, der Rechtsprechung sowie Empfehlungen von Wirtschaftsverbänden ergeben.

Man unterscheidet zur Herleitung dieser grundsätzlich zwei Methoden, die induktive und die deduktive.²⁵

Die induktiv – Herleitung ist die Ermittlung aus verbreiteten und etablierten Methoden "ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute" (vertreten von z.B. Schmalenbach).

Die deduktiv - Herleitung erfolgt aus den allgemeinen Zwecken der Buchführung und des Jahresabschlusses wobei dies problematisch ist, da die Zwecke des Jahresabschlusses nicht im Gesetzestext aufgeführt sind.

Die betriebswirtschaftliche deduktive Methode erfolgt nach dem allgemein anerkannten, einheitlichen betriebswirtschaftlichen Zwecksystem für die Rechnungslegung.

Die handelsrechtlich deduktive Methode ist aus dem Gesetz abgeleitet (gesetzliche Zwecke - nicht betriebswirtschaftliche Überlegungen); diese Methode unterstellt den

23 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 19

24 Vgl.: Ebenda, S. 19

25 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 38

Gesetz entsprechenden Konsens und Kompromiss über das vom Gesetzgeber intendierte Zwecksystem von Wissenschaft, Rechtsprechung und Bilanzierungspraxis.

Grundsätzlich unterscheidet man zwei Gruppen von GoB's, die Dokumentationsgrundsätze und die Bilanzierungsgrundsätze. Zu den Dokumentationsgrundsätzen gehören der Grundsatz der Übersichtlichkeit, der Grundsatz der Richtigkeit, der Grundsatz der Vollständigkeit und der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit. Man spricht hier auch von GoB's im engeren Sinne, die sich in einer materiellen und einer formellen Ordnungsmäßigkeit unterscheiden.²⁶

Nach § 243 Abs. 1 HGB ist der Jahresabschluss nach den GoB aufzustellen. Alle kodifizierten und nicht kodifizierten formellen und materiellen GoB sind zu beachten. Für die Bilanz sind somit die GoB maßgebend.

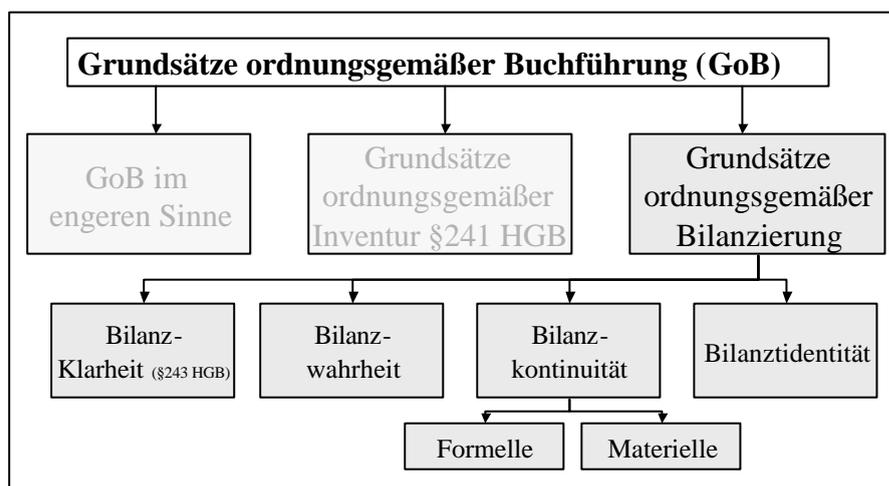


Abbildung 4: Übersicht GoB ²⁷

Die Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung können nun noch unterschieden werden in Allgemeine Grundsätze, Ansatzgrundsätze (Grundsätzen für die Bilanzierung dem Grunde nach) und Bewertungsgrundsätze (Grundsätze für die Bilanzierung der Höhe nach).²⁸

Zu den Allgemeinen Grundsätzen gehören neben der bereits oben angeführten „Generalnorm“ nach § 243 Absatz 1 HGB die Generalnorm für Kapitalgesellschaften, die aussagt, dass gemäß § 264 Absatz 2 HGB der Jahresabschluss ein den tatsächlichen

26 Vgl.: Olfert, K.; Körner, W.; Langenbeck, J. (1995), S. 44

27 Quelle: eigene Darstellung

28 Vgl.: Redder, B. (2002), S. 1

Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln hat.

Die Bilanzklarheit, geregelt im § 243 Absatz 2 HGB sagt aus, dass der Jahresabschluss klar und übersichtlich sein muss, der vollständige Informationsvermittlung dienen soll, verlangt den Inhalt kennzeichnende Postenbezeichnung, eine sachgerechte Postenaufgliederung in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung (GuV); fordert Angaben über die Bewertungsmethoden, und Angaben über Abweichungen gegenüber dem Vorjahr.

Der Begriff der Bilanzwahrheit ist nicht kodifiziert. Die Bilanzsätze sollen nicht nur rechnerisch richtig, sondern auch geeignet sein, den jeweiligen Bilanzzweck zu erfüllen. Hier kann der § 239 Abs. 2 des HGB herangezogen werden, in dem vorgegeben wird, dass die Buchungen vollständig und richtig vorgenommen werden sollen und somit auch die Grundsätze der Richtigkeit und Willkürfreiheit einschließt. Richtigkeit und Willkürfreiheit meint hier, dass der Abschluss aus Aufzeichnungen abgeleitet werden muss, die die betrieblichen Vorgänge nach Buchführungsvorschriften zutreffend wiedergeben, die einzelnen Positionen müssen den Tatbeständen entsprechen und die Aussagen müssen objektiv, bedeutet, von Dritten feststellbar sein.

Der Grundsatz der Vollständigkeit, der schon im Grundsatz der Bilanzwahrheit impliziert wird, ist bereits ein Bilanzierungsgrundsatz dem Grunde nach. Mit der Vollständigkeit ist nach § 246 Abs.1 HGB der vollständige Ausweis sämtlicher Aktiva und Passiva sowie Aufwände u. Erträge gemeint. Im § 246 Abs. 2 des HGB ist dann das Verrechnungsverbot (Saldierungsverbot, Bruttoprinzip) aufgeführt, welche Postenverrechnung der Aktiv-, Passivseite und der Aufwände und Erträge verbietet. Dieses Prinzip bestimmt den Umfang der bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Ein weiterer Grundsatz für die Bilanzierung dem Grunde nach ist die Bilanzidentität, vorgegeben im § 252 Abs.1 Nr.1 HGB und verlangt die mengen- und wertmäßige Übereinstimmung der Ansätze in der Eröffnungsbilanz und der vorangegangenen Schlussbilanz.

Die Bilanzierungsgrundsätze der Höhe nach sind hauptsächlich in den §§ 252 und 253 HGB geregelt.

Ein weiteres grundlegendes Prinzip ist das Prinzip der Unternehmensfortführung (Going- Concern- Prinzip), kodifiziert im § 252 Abs.1 Nr. 2 HGB. Bei der Bewertung

wird die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit unterstellt solange keine gegenteiligen Erkenntnisse vorliegen.

Die Einzelbewertung, geregelt im § 252 Abs.1 Nr. 3 HGB und das Stichtagsprinzip schreiben die Bewertung zum Abschlussstichtag vor, die Einzelerfassung von Vermögensgegenständen und der Schulden zum Zweck der Objektivierung der Erfassung und Messung wirtschaftlicher Sachverhalte. Ein Bewertungsausgleich zwischen einzelnen Vermögensgegenständen und Schulden soll damit verhindert werden.

Die Bilanz soll ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der betrachteten Periode vermitteln. Dies bedarf der Klärung der folgenden Fragen: Wann darf das Unternehmen den Verkaufserfolg eines Produktes zurechnen (Realisationsprinzip)? Welcher Periode sind periodenübergreifende Vermögensänderungen zuzurechnen (Zeitliche Abgrenzung)? In welcher Periode darf das Unternehmen Aufwand ergebnisschmälernd einsetzen (Sachliche Abgrenzung)? und die Frage, wann zukünftige Gewinne und Verluste abzubilden sind (Imparitätsprinzip).

Die Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität), geregelt im § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB schreibt vor, dass gleiche Bilanzbegriffe und gleiche Schemata zu verwenden sind, dass die einzelnen Bilanzposten sind nach Menge und Wert stetig gleich zu bemessen, abzugrenzen und zusammen zu stellen sind.

Das Vorsichtsprinzip bezieht sich auf die allgemeinen Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung und fordert die vorsichtige Bewertung aller Chancen und Risiken, die mit der kaufmännischen Geschäftstätigkeit verbunden sind.

Insbesondere im Zusammenhang mit den Grundsätzen, die bei der Bewertung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden Anwendung finden, soll dem Vorsichtsprinzip Rechnung getragen werden. Es ist kodifiziert in § 252 Abs. 4 Nr. 1 HGB und fordert eine vorsichtige Bewertung und Berücksichtigung namentlich aller vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstag entstanden sind, selbst wenn diese zwischen dem Abschlussstag und der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind. Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstag realisiert sind.

Das Vorsichtsprinzip als Abgrenzungsgrundsatz²⁹ findet seinen inhaltlichen Niederschlag im Realisationsprinzip (für Vermögensgegenstände) und dem Imparitätsprinzip, kodifiziert im § 252 Abs.1 Nr. 4 HGB, dem Niederstwertprinzip und dem Höchstwertprinzip (für Verbindlichkeiten).³⁰

Realisationsprinzip: Es sind nur die am Abschlussstichtag realisierten Gewinne auszuweisen. Gewinn entsteht durch Umsatzakt im Absatzmarkt und durch diesen entsteht Rechtssicherheit. (Ausschüttung nur risikofreier Gewinne)

Imparitätsprinzip (Vorwegnahme drohender Verluste) Alle vorhersehbaren, auch noch nicht realisierte Risiken und Verluste aus einzelnen Geschäften, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen

Niederstwertprinzip (NWP) Von zwei möglichen Werten ist der niedrigere Wert anzusetzen. Mildes NWP gilt für Anlagevermögen und strenges NWP gilt für Umlaufvermögen.

Das Höchstwertprinzip besagt, dass von zwei möglichen Wertansätzen einer Verbindlichkeit jeweils der höhere zu wählen ist.

Das Anschaffungskostenprinzip (Prinzip der nominellen Kapitalerhaltung), verankert im § 253 HGB ist maßgeblich für die Bewertung der Höhe nach. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilden die obere Grenze der Bewertung und für die Bemessung der Gesamtabschreibungen. Höhere Wiederbeschaffungskosten dürfen nicht berücksichtigt werden.³¹

Dem Vorsichtsprinzip liegt, wie bereits ausgeführt, die Vorstellung des vorsichtigen Kaufmanns zugrunde, der sich nicht reicher rechnen darf, als er tatsächlich ist und in Zweifelsfällen sogar ärmer. In der Praxis führt dies oft zur Schaffung stiller Reserven. In der Betriebswirtschaftslehre hat sich die Erkenntnis durchgesetzt, dass stille Reserven wegen der Informationsverzerrung weder im Gläubiger- noch im Gesellschaftsinteresse sind.³²

29 Vgl.: Coenenberg, A. (2005), S. 41ff

30 Vgl.: www.wirtschaftslexikon24.net

31 Vgl.: Coenenberg, A.(2005), S. 41

32 Vgl. auch die grundlegende Auseinandersetzung mit dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 20.09.1999 durch Siegel, T./ Bareis, P./ Rückle, D./ Schneider, D./ Sigloch, J./ Streim, I./ Wagner, F.W. (1999), a.a.O: Coenenberg, A. (2005), S.46

Dieser Tatbestand ist im Kontext zur Informationsfunktion der kommunalen Rechnungslegung besonders zu beachten, jedoch bisher nicht in den Bewertungskonzepten der einzelnen Bundesländer berücksichtigt worden.

2.3 Deutsche Rechnungslegungsstandards (DRS)

Neben rein gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften und den GoB haben in Deutschland auf Konzernebene privatrechtlich erarbeitete Rechnungslegungsstandards Relevanz. Durch Verabschiedung des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) wurde hierfür in Deutschland ein Rechnungslegungsgremium (§ 342 HGB) geschaffen, das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC), welches 1998 in Form eines Vereins gegründet wurde. Zentrales Gremium ist der Deutsche Standardisierungsrat (DSR). Der DSR hat gemäß § 342 Abs. 1 Nr. 1 HGB die Aufgabe der Ermittlung, Festsetzung und Auslegung von Empfehlungen zur Konzernrechnungslegung den so genannten Deutschen Rechnungslegungsstandards (DRS).³³

Ursprünglich sollten die DRS dazu dienen, die Rechnungslegungsvorschriften des HGB an internationale Standards anzupassen. Mittlerweile haben die DRS erheblich an Bedeutung verloren. Ihr Anwendungsbereich beschränkt sich mittlerweile auf die nicht kapitalmarktorientierten Konzerne, die weiterhin eine HGB-Konzernrechnungslegung praktizieren. Eine weitere wichtige Funktion des DSR ist nunmehr die deutsche Einflussnahme auf den Standardisierungsprozess bei internationalen Rechnungslegungsgremien, z.B. dem International Accounting Standards Board (IASB).

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick über die bis zum heutigen Zeitpunkt verabschiedeten DRS.

³³ Vgl.: Coenenberg, A. (2005), S. 48ff.

DRS	Titel	Datum der Bekanntmachung
DRS1	Befreiender Konzernabschluss nach § 292a HGB	22.07.2000
DRS 1a	Befreiender Konzernabschluss nach § 292a HGB: Goodwill und andere immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens	06.04.2002
DRS 2	Kapitalflussrechnung	31.05.2000
DRS 2-10	Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten	31.05.2000
DRS 2-20	Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen	31.05.2000
DRS 3	Segmentberichterstattung	31.05.2000
DRS 3-10	Segmentberichterstattung von Kreditinstituten	31.05.2000
DRS 3-20	Segmentberichterstattung von Versicherungsunternehmen	31.05.2000
DRS 4	Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss	30.12.2000
DRS 5	Risikoberichterstattung	29.05.2001
DRS 5-10	Risikoberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten	30.12.2000
DRS 5-20	Risikoberichterstattung von Versicherungsunternehmen	29.05.2001
DRS 6	Zwischenberichterstattung	13.02.2001
DRS 7	Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis	26.04.2001
DRS 8	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss	11.12.2001
DRS 9	Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss	11.12.2001
DRS 10	Latente Steuern im Konzernabschluss	09.04.2002
DRS 11	Berichterstattung und Beziehungen zu nahe stehenden Personen	10.04.2002
DRS 12	Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens	22.10.2002
DRS 13	Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern	23.10.2002
DRS 14	Währungsumrechnung	04.06.2005
DRS 15	Lageberichterstattung	26.02.2005

Abbildung 5: Überblick über die verabschiedeten DRS³⁴

Hervorzuheben ist, dass im Rahmen der DRS traditionelle Prinzipien der deutschen handelsrechtlichen Regelung modifiziert werden, dies betrifft vor allem den institutionellen versus den informationellen Gläubigerschutz. Die klassische Ausprägung des institutionalisierten Gläubigerschutzes macht zunehmend dem informationellen Gläubigerschutz Platz. Der Investor soll durch ein Mehr an

³⁴ Vgl.: Coenenberg, A. (2005), S. 50

Informationen in die Lage versetzt werden, für ihn nachteilige Entwicklungen selbst zu erkennen und seine Anlageentscheidungen entsprechend zu treffen. Der Investor wird als zentraler Adressat des Jahresabschlusses gesehen. Damit ist eine stärkere Orientierung am Grundsatz des true and fair view nach internationalem Vorbild möglich.

2.4. Internationale Rechnungslegungsnormen International Financial Reporting Standards (IFRS) und International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)

Das International Accounting Standards Board (IASB) hervorgegangen aus der 1973 privatrechtlichen Vereinigung gegründeten International Accounting Standards Committee (IASC), verfolgt das Ziel im Interesse der Öffentlichkeit einheitliche, qualitativ hochwertige, verständliche und durchsetzbare globale Rechnungslegungsstandards zu entwickeln, die zu einer entsprechenden Informations-darstellung in den Jahresberichten und anderen Finanzberichten führen, um Kapitalmarktteilnehmer und andere Nutzer bei der wirtschaftlichen Entscheidungsfindung unterstützen.³⁵ Ergebnis sind die veröffentlichten International Financial Reporting Standards (IFRS) mit konkreten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften.

Der IASB verfügt über keine Autorität zur Durchsetzung dieser Standards und arbeitet deshalb sehr eng mit den entsprechenden Institutionen zusammen. Für Deutschland ist dies beispielsweise die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung, auf europäischer Ebene die Europäische Kommission und ihre Organe. Wichtigster internationaler Partner des IASB ist die International Organisation of Securities Commissions (IOSCO), die internationale Organisation der Börsenaufsichtsgremien. 2001 hat sich die IASB strategisch neu ausgerichtet und als unabhängige Dachorganisation die International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) gegründet. Das IASB ist zentrales Organ des IASCF und hat nun die wesentliche Aufgabe der Standardsetzung übernommen. Zur Abgrenzung der Arbeit des neuen Boards werden nun sämtliche neu entwickelte Standards nicht mehr International Accounting Standards (IAS) sondern International Financial Reporting Standards (IFRS) genannt. Die bestehenden IAS bleiben allerdings solange gültig und werden auch mit dieser

³⁵ Vgl.: IASCF(2005a),TZ.2, a.a.O. Coeneberg, A. (2005), S. 52

Bezeichnung fortgeführt, bis diese durch neu entwickelte IFRS eine Anpassung erfahren oder außer Kraft gesetzt werden. Insofern sind IAS und IFRS als Einheit zu verstehen.³⁶ Die Europäische Kommission hat inzwischen die Anwendbarkeit dieser Standards beschlossen³⁷. Ihr Ziel ist es, die Integration der europäischen Wertpapiermärkte voran zu bringen und die Wettbewerbsfähigkeit europäischer Unternehmen auf den globalisierten Kapitalmärkten zu fördern³⁸.

Die folgende Übersicht zeigt die derzeit 38 geltenden IAS/IFRS- Standards im Überblick.

IAS 1	Darstellung des Abschlusses
IAS 2	Vorräte
IAS 7	Kapitalflussrechnungen
IAS 8	Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
IAS 10	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
IAS 11	Fertigungsaufträge
IAS 12	Ertragsteuern
IAS 14	Segmentberichterstattung
IAS 16	Sachanlagen
IAS 17	Leasingverhältnisse
IAS 18	Erträge
IAS 19	Leistungen an Arbeitnehmer
IAS 20	Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand
IAS 21	Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse
IAS 23	Fremdkapitalkosten
IAS 24	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen
IAS 26	Bilanzierung und Berichterstattung von Altersversorgungsplänen
IAS 27	Konsolidierte Abschlüsse und Bilanzierung von Anteilen an Tochterunternehmen
IAS 28	Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen
IAS 29	Rechnungslegung in Hochinflationländern

36 Vgl.: Ebenda, S. 53

37 Vgl. Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. L 243 vom 11. September 2002, S. 1; darauf aufbauend Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl. L 261 vom 13. Oktober 2003, S. 1; zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 708/2006 der Kommission vom 8. Mai 2006 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf IAS und IFRIC 7, ABl. L 122 vom 9. Mai 2006, S. 19.

38 Vgl. Federmann, R. (2004), S. 11

IAS 30	Angaben im Abschluss von Banken und ähnlichen Finanzinstituten
IAS 31	Rechnungslegung über Anteile an Joint Ventures
IAS 32	Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung
IAS 33	Ergebnis je Aktie
IAS 34	Zwischenberichterstattung
IAS 36	Wertminderung von Vermögenswerten
IAS 37	Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen
IAS 38	Immaterielle Vermögenswerte
IAS 39	Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung
IAS 40	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien
IAS 41	Landwirtschaft
IFRS 1	Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards
IFRS 2	Anteilsbasierte Vergütung
IFRS 3	Unternehmenszusammenschlüsse
IFRS 4	Versicherungsverträge
IFRS 5	Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche
IFRS 6	Exploration und Evaluierung von mineralischen Ressourcen
IFRS 7	Finanzinstrumente: Angaben

Abbildung 6: IAS/IFRS-Standards im Überblick³⁹

Die IAS/IFRS bestehen aus vier Teilen, dem Vorwort, dem Rahmenkonzept (Framework), beide als erläuternde Ausführungen, den eigentlichen Standards und den Interpretationen als zwingende Regelungen.

Im Rahmenkonzept ist die Zielsetzung der Rechnungslegung dargestellt, nämlich Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens zu geben. Der Jahresabschluss (financial statement), der einmal jährlich aufgestellt wird umfasst die:

- Bilanz (balance sheet)
- Gewinn- und Verlustrechnung (income statement)
- Kapitalflussrechnung (statement of changes in financial positions)
- den Anhang (Notes) und
- andere Aufstellungen und Erläuterungen (statements and explanatory).

³⁹ Zusammengetragen anhand der einschlägigen Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 und der Verordnungen zu deren Änderung, vgl. Fußnote 69., englische Version: Coenenberg, A (2005), S. 56f

Er unterscheidet sich damit in den Veröffentlichungspflichten nach HGB. So beinhaltet ein Jahresabschluss nach IFRS nicht nur Bilanz, GuV und Anhang, sondern stets eine Kapitalflussrechnung und eine Eigenkapitalveränderungsrechnung.

Zum Adressatenkreis gehören die Investoren, Arbeitnehmer, Kreditgeber, Lieferanten und andere Gläubiger, Kunden, Regierungen und deren Behörden und die Öffentlichkeit. Somit könnte man annehmen, dass sich auch hier kein großer Unterschied zum HGB besteht, wird doch im Rahmenkonzept davon gesprochen, den gemeinsamen Bedürfnissen der meisten Adressaten gerecht zu werden, allerdings ist hier davon auszugehen, dass das Hauptinformationsangebot an den Investor gegeben wird, damit dieser entsprechende wirtschaftliche Entscheidungen aus diesen Informationen ablesen kann.⁴⁰

Bei der Rechnungslegung wird von zwei Grundannahmen ausgegangen
der Grundsatz der Periodenabgrenzung und
die Annahme der Unternehmensfortführung (going concern).

Auch diese sind mit dem HGB vergleichbar.

Um dem Ziel der Rechnungslegung möglichst nahe zu kommen, sind in den Standards qualitative Anforderungen an den Jahresabschluss definiert. Die Qualitätsanforderungen sind in zwei teilweise widerstreitende Teile gegliedert.

Teil a): Anforderungen an die Qualität des Jahresabschlusses

Teil b): Einschränkungen hinsichtlich der Qualitätsanforderungen.

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick über diese Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS.

40 Vgl.: Federmann, R.(2004), S. 23

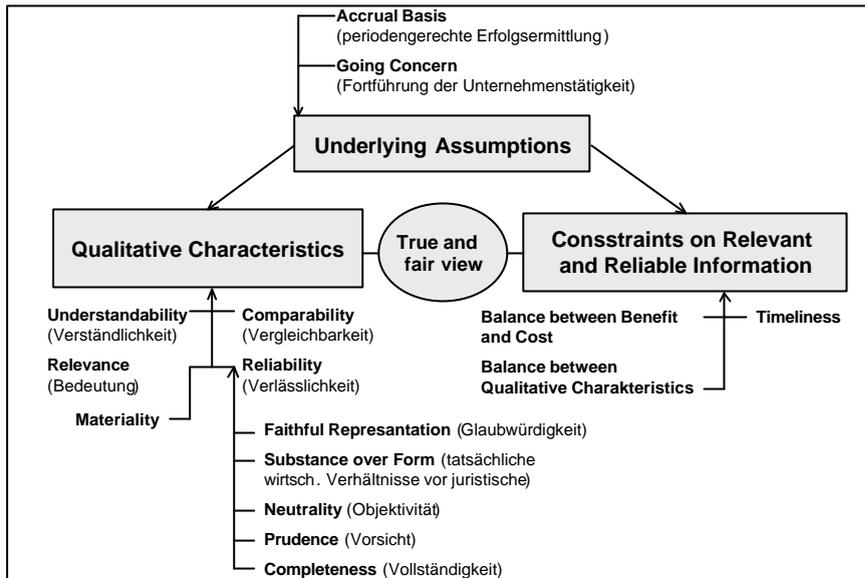


Abbildung 7: Rechnungslegungsgrundsätze im Überblick⁴¹

Auf die Standards wird im Einzelnen im Vergleich zwischen HGB und IAS/IFRS eingegangen.

Die Qualitätsanforderungen an den Jahresabschluss soll Sorge dafür tragen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Unternehmenslage (true and fair view) erreicht wird.

Die Abschlussposten⁴² zeigen die wirtschaftlichen Auswirkungen von Geschäftsvorfällen. Die in der Bilanz damit direkt verbundenen Posten sind

- a) Vermögenswerte (assets)
- b) Schulden (liabilities)
- c) Eigenkapital (equity)

Für die Gewinn- und Verlustrechnung⁴³ werden zur Gewinnermittlung folgende Posten definiert

- a) Erträge (income) und
- b) Aufwendungen (expenses)

Aus der Differenz von Erträgen und Aufwendungen entsteht der Gewinn (profit), welcher eine Aussage über die Ertragskraft (performance) zulässt.

41 Vgl.: in Anlehnung an Coenenberg, A. (2005), S. 60

42 Vgl.: Federmann, R. (2004), S. 31ff

43 Vgl.: Ebenda, S. 34f

Im konkreten Einzelfall ist nun noch zu prüfen, ob die Erfassung (recognition) im Jahresabschluss überhaupt zulässig ist, was davon abhängt, dass es wahrscheinlich sein muss, dass ein wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zu- oder abgehen wird und der Wert muss sich verlässlich ermitteln lassen.⁴⁴

Nach der Erfassung der Posten schließt sich deren Bewertung an. Nach dem Rahmenkonzept sind folgende Wertansätze möglich:

- Historische Anschaffungs- und Herstellkosten (historical cost)
- Tageswert (current cost)
- Veräußerungswert (realisable – settlement – cost) und der
- Barwert (present value)⁴⁵.

Speziell für die Rechnungslegung im öffentlichen Sektor erarbeitet und veröffentlicht das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) der International Federation of Accountants (IFAC) – dies ist der internationale Fachverband der Wirtschaftsprüfer – so genannte International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Bisher existieren für eine ressourcenverbrauchsorientierte Rechnungslegung („Accrual Basis of Accounting“ (ABOA) insgesamt 21 einzelne Standards, in denen die jeweiligen Teilgebiete der Rechnungslegung behandelt werden. Diese Standards sind eng an die IAS/IFRS angelehnt, aber an die speziellen Bedürfnisse der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors angepasst. Soweit nicht materiell bedeutsame Besonderheiten des öffentlichen Sektors eine Abweichung zwingend erforderlich machten, wurde versucht, die IAS unverändert zu übernehmen⁴⁶. Die Tabelle zeigt die Standards im Überblick. Sie werden hier den vergleichbaren IAS gegenübergestellt.

Hinzu kommt noch ein weiterer Standard, der eine geldverbrauchsorientierte Rechnungslegung betrifft („Cash Basis of Accounting“, CBOA). Wie von der Kameralistik in Deutschland bekannt, findet der gesamte Ressourcenverbrauch hier ebenso wenig Berücksichtigung wie eine periodengerechte Abgrenzung.

Alle Standards sind bisher nur in englischer, französischer und spanischer Sprache verfasst worden⁴⁷.

44 Vgl.: Ebenda, S. 39

45 Vgl.: Tanski, J.(2001), S.66

46 Vgl. Lüder, K. (2004) S. 117

47 Für die Anfang April 2002 geltenden 17 IPSAS findet man eine unvollständige Beschreibung in deutscher Sprache unter <http://www.alexandria.unisg.ch/Publikationen/13371>.

Sie sind grundsätzlich nach folgender Struktur aufgebaut:

- Einleitung zur Darlegung des Regelungsgrundes und -umfangs,
- Definition der im Standard verwendeten Begriffe,
- Standard selbst,
- Inkraftsetzung,
- Anhänge.

Im Rahmen der Entwicklung bzw. Weiterentwicklung der Standards wird vom IPSASB die Öffentlichkeit eingebunden, indem diese zu im Internet veröffentlichten „Consultation Papers“ Stellung nehmen kann.

Die Standards sind nicht rechtsverbindlich, sie stellen lediglich eine Empfehlung dar, die erst Rechtscharakter annimmt, wenn sie in ein nationales Recht umgesetzt wird. Dies ist in Deutschland noch nicht der Fall. Die IPSAS werden derzeit bereits von der OECD, der NATO und der Europäischen Kommission ⁴⁸ angewendet. Unter anderem diese Tatsache wird wohl den Druck zur Einführung in den einzelnen EU-Mitgliedsstaaten erhöhen.

Der Jahresabschluss nach IPSAS entspricht im Allgemeinen den Vorschlägen des Neuen Kommunalen Rechnungswesen, welches hier stark dem HGB angelehnt ist, wobei hervorzuheben sei, dass die Finanzrechnung im Neuen Kommunalen Rechnungswesen höheres Gewicht hat als die Kapitalflussrechnung im kaufmännischen Rechnungswesen. Im Jahresabschluss zu veröffentlichen sind:

- Statement of financial position (vergleichbar mit Vermögensrechnung),
- Statement of financial performance (vergleichbar mit Ergebnisrechnung),
- Cash- Flow Statement (vergleichbar mit Finanzrechnung),
- Changes in Net assets/Equity (vergleichbar mit Eigenkapitalveränderungsrechnung),
- Appendix (Anhang).

48 Vgl. Endgültige Jahresrechnung der Europäischen Gemeinschaften, Haushaltsjahr 2004, S. 3, ABl. C 302 vom 30. November 2005 mit Verweis auf Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1605/2002 des Rates vom 25. Juni 2002 über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften, ABl. L 248 vom 16. September 2002.

IPSAS	Bezeichnung	Inhalt	in IAS
IPSAS 1	Presentation of Financial Statements	Definition der Grundlagen des öffentlichen Rechnungswesens	IAS 1
IPSAS 2	Cash Flow Statements	Kapitalflussrechnung	IAS 7
IPSAS 3	Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies	Behandlung von Fehlern im Jahresabschluss	IAS 8
IPSAS 4	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	Prinzipien der Währungsumrechnung	IAS 21
IPSAS 5	Borrowing Costs	Bilanzielle Behandlung von Fremdkapitalkosten	IAS 23
IPSAS 6	Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities	Konzernrechnungslegung	IAS 27
IPSAS 7	Accounting for Investments in Associates	Bilanzierung von Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	IAS 28
IPSAS 8	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	Bilanzierung von Joint Ventures	IAS 31
IPSAS 9	Revenue from Exchange Transactions	Gewinnrealisierung aus gegenseitigen Leistungsbeziehungen	IAS 18
IPSAS 10	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	Rechnungslegung in Hochinflationenländern	IAS 29
IPSAS 11	Construction Contracts	Bilanzierung von langfristigen Fertigungsaufträgen (Bauwerke)	IAS 11
IPSAS 12	Inventories	Bilanzielle Behandlung von Vorräten	IAS 2
IPSAS 13	Leases	Bilanzierung Leasingverhältnisse	IAS 17
IPSAS 14	Events After the Reporting Date	Behandlung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag	IAS 10
IPSAS 15	Financial Instruments: Disclosure and Presentation	Angabe und Darstellung von Finanzinstrumenten	IAS 32
IPSAS 16	Investment Property	Bilanzierung von als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	IAS 40
IPSAS 17	Property, Plant and Equipment	Bilanzierung von Sachanlagen	IAS 16
IPSAS 18	Segment Reporting	Segmentberichterstattung	IAS 14
IPSAS 19	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	Bilanzierung von Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen	IAS 37
IPSAS 20	Related Party Disclosures	Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen u. Personen	IAS 24
IPSAS 21	Impairment of Non-Cash-Generating Assets	Wertminderung von nicht gewerblichen Vermögensgegenständen	IAS 36

Abbildung 7: Übersicht über die IPSAS Standards im Vergleich zu IAS/IFRS ⁴⁹

⁴⁹ Vgl.: www.ipsas.de/9254.html/ Download : 01.08.2006

2.5 Grundlegender Vergleich HGB/GoB als Grundlage für das Neue Kommunale Rechnungswesen mit den internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS

Ausgehend von der vergleichenden Übersicht zwischen den IPSAS Standards zu den IAS/IFRS die zeigt, dass sich die IPSAS an die IAS/IFRS orientieren, wird der folgende grundlegende Vergleich zwischen HGB/GoB und den IAS/IFRS vorgenommen. Im Neuen Kommunalen Rechnungswesen sind noch keine deutschlandweit einheitlichen Rechnungslegungsstandards definiert. Die existierenden Konzepte orientieren sich jedoch überwiegend an das HGB und den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung. Ausnahme ist hier die Freie und Hansestadt Hamburg. Im Anhang zur Eröffnungsbilanz zum 01.01.2006 heißt es:

„Für die Bilanzierung und Bewertung der Freien und Hansestadt Hamburg dienen die anerkannten Standards kaufmännischer Buchführung als Referenzmodell. Hierzu gehören insbesondere das Handelsgesetzbuch (HGB) sowie die International Accounting Standards (IAS) bzw. die International Financial Reporting Standards (IFRS). Außerdem werden die besonderen Festlegungen für öffentliche Haushalte (z.B. im nationalen Bereich die Stellungnahme zur Rechnungslegung des Instituts der Wirtschaftsprüfer – IDW ERS ÖFA 1 und im internationalen Bereich die International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) beachtet.“⁵⁰ Vom 2. bis zum 3. November 2005 fand die erste Hamburger Fachtagung zur Reform des staatlichen Rechnungswesens statt. Neben Referaten zur aktuellen Doppik-Umstellung wurde anlässlich eines Referates von Professor Schedler aus St. Gallen auch das Thema IPSAS intensiv diskutiert – dabei wurden von Schedler und den Diskussionsteilnehmern u.a. folgende Argumente für IPSAS genannt:

- IPSAS ist ein Ansatz zur internationalen Standardisierung des öffentlichen Rechnungswesens – die deutschen Modelle haben das Handelsgesetzbuch als Referenzmodell – bieten also keine internationale Vergleichbarkeit

- IPSAS bevorzugt das Accrual Basis Accounting und stellt damit den im Hinblick auf

⁵⁰ Vgl.: Eröffnungsbilanz der Hansestadt Hamburg , veröffentlicht unter <http://fhh.hamburg.de/stadt/Aktuell/pressemeldungen/2006/august/15/eroeffnungsbilanzgeschaeftsbericht.property=source.pdf>, Download: 01.08.2006

die intergenerative Gerechtigkeit besonders wichtigen Ressourcenverbrauch dar-
-IPSAS verbessert die Transparenz des öffentlichen Rechnungswesens – Verpflichtung
zum True and fair view.⁵¹

Der nachfolgende Vergleich bezieht sich daher auf den Vergleich nach HGB-
Abschluss und IAS/IFRS- Abschluss, im Kontext zur Rechnungslegung öffentlicher
Haushalte vor allem hinsichtlich der Zielsetzung und Zweckbestimmung dieser, wie in
der o.a. Argumentation für die Beachtung der IPSAS für das kommunale
Rechnungswesen dargestellt.

Der wichtigste Unterschied hinsichtlich der Zielsetzung beider Konzepte und Prinzipien
ist die untergeordnete Stellung des Vorsichtsprinzips der IFRS- Rechnungslegung.
Außerdem lassen sich unterschiedliche Begriffsinhalte für Vermögensgegenstände und
assets bzw. Schulden und liabilities feststellen.⁵²

Im Vorsichtsprinzip nach HGB dominiert die vom Imparitätsprinzip geprägte
Auffassung, nur bereits realisierte Gewinne zu erfassen gegenüber dem nach IFRS-
Vorsichtsprinzip, in dem die sachliche und zeitliche Periodenabgrenzung mit einem
umfassenden Verständnis zur Gewinnrealisation im Vordergrund steht. Dies bedeutet,
dass im Rahmen der Periodenabgrenzung nicht nur bereits realisierte Erträge, sondern
auch mit gewisser Wahrscheinlichkeit realisierbare Erträge erfasst werden. Dies
bedeutet, im Gegensatz zum HGB, dass die sachliche Abgrenzung der assets viel weiter
geht, beispielsweise sind Entwicklungsaufwendungen als Vermögensgegenstände
aktivierbar. Dies kommt dem Informationszweck der Rechnungslegung und dem
Grundsatz des true and fair- view entgegen.

Richtet sich das Neue Kommunale Rechnungswesen generell an den handelsrechtlichen
GoB aus, orientiert es sich hierbei stark an den Gläubigerschutzgedanken. Die IPSAS
hingegen interpretieren den „True and Fair View“-Ansatz an den Informations-
bedürfnissen der Adressaten der Bilanz. Als wichtigster Unterschied ist damit die
Zielsetzung beider Richtlinien zu nennen.

Während im HGB die Ziele der Rechnungslegung an der Finanzierung des
Unternehmens, nämlich der Gläubigerfinanzierung und damit dem Gläubigerschutz

51 Vgl.: <http://www.ipsas.de/9335.html>, Download: 20.09.2006

52 Vgl.: Kleekämper, H. (2000) a.a.O.: Ballwieser, W. (Hrsg), S. 4741f.

gekoppelt sind, geht es bei der Rechnungslegung nach IAS/ IFRS um Kapitalmarktfinanzierung und damit den Investorschutz. Im Kontext zum kommunalen Haushalt lässt sich der Investorenschutz auf die Bürger als Investoren übertragen. Die Zunahme der Kassen- und Investitionskredite⁵³ könnte nun mutmaßen, dass auch hier die Gläubigerfinanzierung die Hauptfinanzierung der Länder und Kommunen darstellt, dies widerspricht allerdings den Tatsachen, auch wenn der öffentliche Haushalt stark verschuldet sind. Die aktuelle Höhe der Staatsverschuldung in Deutschland betrug aktuell am 25.09.2006: 1.526.156.287.790 € und wächst pro Sekunde um 2.113 €⁵⁴

Den herausgehobenen Gläubigerschutz bedarf es im kommunalen Rechnungswesen nicht. Die Schutzzwecke der öffentlichen Rechnungslegung lassen sich vielmehr durch vollständige und willkürfreie Information der Adressaten erreichen.

Ein weiterer wichtiger Grund, die Vorschriften nach HGB nicht unmodifiziert zu übertragen ist der „Abgrenzungsgrundsatz der Sache nach“. Im öffentlichen Sektor wird dieser Grundsatz nur in Ausnahmefällen anwendbar sein, da es in der Regel keinen Zusammenhang zwischen Erträgen und Aufwendungen gibt.⁵⁵

Der Grundaufbau des Jahresabschlusses mit Bilanz, Gewinn und Verlustrechnung und Anhang ist in beiden Regelwerken vergleichbar. Im IAS/IFRS werden zusätzlich noch die Kapitalflussrechnung und weitere Aufstellungen und Erläuterungen wie beispielsweise Gewinn pro Aktie gefordert. Diese werden in Deutschland vom DRSC für den Konzernabschluss ebenfalls gefordert bzw. sind oftmals bereits in den Jahresabschluss integriert.⁵⁶ Im Vergleich zum Konzept des Neuen Kommunalen Rechnungswesens ist anzumerken, dass hier das so genannte Drei-Komponenten-System aus der Vermögensrechnung (Bilanz), der Ergebnisrechnung (analog GuV) und der Finanzrechnung (analog Kapitalflussrechnung) sowie Anhang und Lagebericht besteht.⁵⁷ Die IPSAS sehen keinen Lagebericht vor, hingegen ist beim Neuen Kommunalen Rechnungswesen keine Eigenkapitalsveränderungsrechnung enthalten.

53 Vgl.: <http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/editorials/jahrgang2006/9.pdf>;
Gemeindefinanzbericht 2006 des Deutschen Städtetages, Download: 01.09.2006

54 http://www.steuerzahler.de/webcom/show_softlink.php, Download 25.09.2006

55 Vgl.: Lüder, K. (2004), S. 110-120

56 Vgl.: Tanski, J. (2001), Internationale Rechnungslegung, 1. Aufl., Köln, 2001, S. 71

57 Vgl.: Die Innenministerkonferenz hat mit Beschluss vom 21.11.2003 in Jena die Terminologie des Drei-Komponenten-Systems in ihr Reformkonzept übernommen.

Beide Systeme, HGB und IAS/IFRS verlangen die Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn die bilanzierende Körperschaft maßgeblichen Einfluss auf weitere Körperschaften ausübt.

Grundsätzliche Unterschiede ergeben sich jedoch insbesondere bei den Ansatz- und Bewertungsvorschriften, sowie beim einzelnen Ausweis und den Erläuterungsvorschriften.

Die GoB's werden im deutschen Handelsrecht an verschiedenen Stellen des HGB zitiert und werden im § 264 HGB zu einer „Generalnorm“ verknüpft. In § 264 Abs. 2 HGB hat der Jahresabschluss unter Beachtung der GoB ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaften zu vermitteln.

Die „Generalnorm“ im IAS, die es per Definition nicht gibt, wird hier ersetzt durch die Forderung nach Beachtung der Qualitätskriterien und angemessenen Standards, die unter normalen Umständen dazu führen, dass Jahresabschlüsse dem „True and Fair View“-Prinzip entsprechen. Die Generalnorm im Handelsrecht ist eher eine Interpretation des „True and Fair View-Prinzips“, die sich aus der Umsetzung der 4. EU-Richtlinie in nationales Recht ergeben hat und ist nicht mit dem Prinzip des IAS/IFRS zu verwechseln. Dies zeigt sich am Besten im Vergleich bestimmter Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung nach HGB und Qualitätskriterien nach IAS/IFRS.

Um die Zielsetzung des Jahresabschlusses, der Nützlichkeit für den Adressaten gerecht zu werden, müssen die Informationen, die in den Jahresabschlüssen zur Verfügung gestellt werden, bestimmte Eigenschaften aufweisen.⁵⁸ Die wichtigsten Qualitätskriterien in diesem Sinne im IAS/IFRS sind das übergeordnete Kriterium Verlässlichkeit (**reliability**) mit dem darunter angeordneten Prinzipien der Objektivität (neutrality), der Vollständigkeit (completeness), der glaubwürdigen Darstellung (faithful representation) der Vorsicht (prudence) und der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (substance over form), das Kriterium der Vergleichbarkeit (**comparability**) das Kriterium Verständlichkeit (**understandibility**) und das Kriterium der Bedeutung (relevance) mit dem untergeordneten Kriterium der Wesentlichkeit (**materiality**). Unter Verständlichkeit ist gemeint, dass der Jahresabschluss so zu gestalten ist, dass der sachkundige Bilanzleser keine Verständnisschwierigkeiten hat. Die im Jahresabschluss

58 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 61

gegebenen Informationen müssen entscheidungsrelevant sein. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass sie die Entscheidungen der Bilanzadressaten beeinflussen.⁵⁹ Die veröffentlichten Informationen müssen verlässlich sein, das heißt, frei von wesentlichen Fehlern und subjektiver Verzerrung.⁶⁰ Damit eine Information verlässlich ist, muss sie nach der Forderung der glaubwürdigen Darstellung eine glaubwürdige Abbildung der tatsächlichen Vorgänge darstellen.

Alle genannten Prinzipien lassen sich in den GoB's, die sich mit der Informationsvermittlung beschäftigen kongruent wiederfinden. Im Wesentlichen sind hier die Grundsätze der Bilanzklarheit, der Richtigkeit und Willkürfreiheit, der Vollständigkeit, der Bilanzkontinuität sowie der Wesentlichkeit zusammengefasst. Die nachfolgende Tabelle zeigt das jeweilige Pendant im deutschen Bilanzrecht zur IAS/IFRS Qualitätsanforderung.

IAS Nr.	IAS/IFRS- Prinzip	Quelle HGB/GoB	Interpretation nach HGB / GoB
25	understandability	§ 238 Abs. 1 HGB § 243 Abs. 2 HGB	Sachverständiger Dritter muss in angemessener Zeit einen Überblick (...) über die Lage des Unternehmens erhalten Klarheit
26	relevance	§ 264 Abs. 2 HGB	Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, Ertragslage
29	materiality	§ 265 Abs. 7 Nr. 1; § 286 Abs. 3 Nr. 1 HGB	Entfall des gesonderten Ausweises bestimmter Posten bei untergeordneter Bedeutung
31	reliability	§ 239 Abs. 2 HGB; § 317 Abs. 2 HGB	Indirektes Pendant über Richtigkeit
33	faithful representation	GoB	Grundsatz der Bilanzwahrheit
35	substance over form	AEO zu § 4	Wirtschaftliche Betrachtungsweise
36	neutrality	§GoB	Grundsatz der Bilanzwahrheit
37	prudence	§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB	Vorsichtsgebot
38	completeness	§ 246 Abs. 1 HGB	Vollständigkeitsgebot
39	comparability	§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB und § 284 Abs.2 Nr. 3 HGB	Bilanzidentität und Angabe von abweichenden Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Abbildung 8: Vergleich Qualitätsprinzipien nach IAS/IFRS und HGB/ GoB⁶¹

59 Vgl.: Tanski, J. (2001), S. 63f.

60 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 61

61 Vgl.: in Anlehnung an Tanski, J. (2001), S. 72ff

Das im IAS/IFRS in der Wichtigkeit an oberster Stelle stehende Kriterium Reliability verlangt, dass Jahresabschlussinformationen fehlerfrei sein müssen und schließt damit eine unternehmensbezogene Kontinuität in der Darstellung und in den Erläuterungen nach sich. Es ist damit vergleichbar mit den GoB's der Bilanzklarheit, wenn es gekoppelt betrachtet wird mit dem Kriterium Unterstandibility.

Die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse wird im Kriterium Comparability gefordert. Informationen sind nach dem Kriterium Neutrality frei von Einflussnahmen und persönlichen Präferenzen im Jahresabschluss darzustellen. Hiermit ist das IAS/IFRS-Prinzip im Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit nach GoB gleichgestellt.

Der Grundsatz der Vollständigkeit lässt sich hingegen indirekt wieder finden. Zwar verlangt das IAS/IFRS nur Informationen zu erfassen die relevant sind, aber nur dann, wenn diese auch zuverlässig (reliability) ermittelt werden können. Hier könnte man meinen, dass vom GoB der Vollständigkeit abgewichen wird.

Die IAS/IFRS sind im Unterschied zu den GoB's zukunftsbezogen, auch, wenn dies in der Literatur kontrovers diskutiert wird.⁶² Das spiegelt sich in Kriterien des Recognition- Processes wider. Eine Bilanzposition muss dann bilanziert werden (Pflicht), wenn wahrscheinlich ist, dass durch diese Position dem Unternehmen zukünftig wirtschaftliche Vorteile zufließen und, wenn dieser Position durch Kosten oder durch einen Wert zuverlässig beziffert werden kann. Der Zeithorizont zur Aussage zukünftiger Einflüsse wird hierbei auf den Zeitpunkt der Bilanzerstellung bezogen. Zuverlässig bewertet gilt eine Position auch dann, wenn die Werte nach vernünftigen Gesichtspunkten geschätzt werden können.

Die Grundsätze der Bilanzkontinuität und der Wesentlichkeit sind ebenfalls im IAS/IFRS wieder zu finden.

In dem Kriterium Comparability wird die Ausweis- und Bewertungsstetigkeit zusammengefasst. Allerdings ist dieses Kriterium der Forderung nach Relevanz und Zuverlässigkeit untergeordnet. Wenn beispielsweise verbesserte Bilanzierungsstandards angewendet werden können, die zu höherer Relevanz und Zuverlässigkeit führen, sind sowohl der Ausweis als auch die Bewertung zu ändern. Insofern hat der Grundsatz der Bilanzkontinuität im IAS/IFRS eine etwas andere Bedeutung wie in den GoB's. Die geringe Gewichtung der Bilanzidentität zeigt sich darüber hinaus auch in den Methoden zur Neubewertung sowie dem Grundsatz des Wertaufholungsgebots.

62 Vgl.: Tanski, J. (2001), S. 95f.

Den vier Qualitätskriterien hinsichtlich der Informationsfunktion werden durch drei weitere Kriterien Einschränkungen zuteil.⁶³ Die erste Forderung ist die der timeliness. Damit ist die zeitnahe Berichterstattung gemeint. Dies kann zu Konflikten mit der Zuverlässigkeit der gewährten Informationen führen. Beide Prinzipien müssen hier gegeneinander abgewogen werden. Die zweite Forderung nach balance between benefit and cost kann die Zielsetzung, für den Bilanzadressaten nützliche Informationen bereitzustellen, einschränken. Nach dem Framework Nr. 44 sollen die Kosten für die Bereitstellung der Informationen nicht den Nutzen der zusätzlichen Informationen übersteigen. Das dritte Prinzip, balance between qualitative characteristics, der Abwägung qualitativer Anforderungen, ist jeweils eine Frage der fachkundigen Einschätzung durch den Bilanzersteller und damit eher subjektiv geprägt. Für alle drei Prämissen, formuliert im Framework Nr. 43 bis 45 gibt es ein Pendant im HGB. Die Zeitnähe ist im § 243 Abs.3 HGB und § 264 Abs. 1 HGB angesprochen, die Abwägung von Nutzen und Kosten ist eine Grundprämisse für das kaufmännische Rechnungswesen und findet seine Ausprägung beispielsweise in den Inventurvereinfachungen, § 421 HGB und § 265 Abs. 4 HGB lässt teilweise die Gliederung bei mehreren Geschäftszweigen zu.

Neben den Grundsätzen zur Informationsvermittlung, spielen der Grundsatz der Einzelbewertung, das Stichtagsprinzip, der Grundsatz der Unternehmensfortführung (Going Concern) sowie das Anschaffungswertprinzip eine wichtige Rolle. Bei den erstgenannten gibt es keine generellen Unterschiede zwischen GoB's und IAS/ IFRS, wohl aber im Anschaffungswertprinzip.

Die relevanten Vorschriften hinsichtlich der Bewertung sind in § 253 Abs1. HGB kodifiziert. Vermögensgegenstände sind höchstens zu Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) zu bewerten, Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag, Rentenverpflichtungen mit dem Barwert und Rückstellungen mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Wert. Dies soll die Objektivierung der Bewertung sicherstellen und schließt somit auch eine Bewertung zu historischen AHK's ein. Anschaffungswerte ergeben sich auf Grund von Markttransaktionen und sind deswegen objektiv. Im Framework des IASB (F 100) werden die grundlegenden Maßstäbe zur Zugangs- und Folgebewertung der Bilanzposten erläutert. Auch hier wird

63 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 62f.

ein objektiver Wert aus Markttransaktionen abgeleitet, die mit vergleichbaren Wirtschaftsgütern getätigt wurden. Das bedeutet aber, einem Vermögensgegenstand kann auch ein Wert beigemessen werden, wenn dieser nicht käuflich erworben wurde, durch den Rückschluss des Handelns auf dem Markt mit einem vergleichbaren Gegenstand. Dies ist fundamental. Bedeutet dies doch das Objektivierungskonzept für eine Neubewertung, bei der ein fortgeschriebener Anschaffungswert durch andere Werte ersetzt wird. Dies ist nur konsequent, ist doch das Ziel der Darstellung der Rechnungslegung die vollständige Erfassung der wirtschaftlichen Ressourcen eines Unternehmens, unabhängig davon, ob diese Ressourcen käuflich erworben wurden oder nicht.

Innerhalb des Rechnungslegungssystems nach internationalem Standard ist das wichtigste Prinzip die zielorientierte Betrachtung des Unternehmens. Dies geht absolut konform mit der Forderung nach intergenerativer Gerechtigkeit im Neuen Kommunalen Rechnungswesen.

Nach § 252 Abs. 2 HGB sind Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig vom Zahlungszeitpunkt im Jahresabschluss zu erfassen. Dies ist das Periodisierungsprinzip, welches dem accrual basis im Framework des IASB entspricht. Jahresabschlüsse, die unter Beachtung des Prinzips der periodengerechten Erfolgsermittlung aufgestellt werden, stellen dem Bilanzleser die nützlichsten Informationen für seine wirtschaftliche Entscheidungsfindung zur Verfügung, da sie Geschäftsvorfälle unabhängig von ihrer Zahlungswirksamkeit zum Zeitpunkt ihres wirtschaftlichen Eintretens abbilden.⁶⁴ Die accrual basis hat aber eine weitergehende Aufgabe, nämlich, den Erlösen einer Periode den korrespondierenden Aufwand gegenüberzustellen, der mit diesem Erlös in Zusammenhang steht.⁶⁵ Beide sind in der gleichen Periode zu erfassen. Dies wird als matching prinziple bezeichnet. Dies wiederum führt bei Anwendung der Grundsätze der vorsichtigen Bilanzierung nach HGB zu einem gravierenden Unterschied zum IAS/IFRS, da nach Anwendung des Imparitätsprinzips Aufwendungen in andere Abrechnungsperioden vorgezogen und damit von den korrespondierenden Erträgen getrennt werden.⁶⁶

64 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 59

65 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 79

66 Vgl.: Coeneberg, A. (2005), S. 59f

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB ist der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten, insbesondere ist das Realisationsprinzip zu beachten, welches besagt, dass nur die am Abschlussstichtag realisierten Gewinne auszuweisen sind, als auch die Einhaltung des Imparitätsprinzips, wonach alle erkennbaren Risiken und drohenden Verluste zu berücksichtigen sind, selbst wenn diese erst nach dem Bewertungsstichtag bekannt geworden sind.

Der Grundsatz der Vorsicht bei der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden erfordert, dass aus einer Bandbreite von Wertansätzen auf der Aktivseite eher der niedrigere, auf der Passivseite aber tendenziell der höhere Wert anzusetzen ist. Im Vergleich zum IAS verstößt das Vorsichtsprinzip gegen das Kriterium der neutrality von Jahresabschlussinformationen und damit gleichzeitig gegen das Kriterium der reliability und wäre demnach ein Verstoß gegen die grundlegenden Qualitätskriterien des Framework.

Die Konzeption der Gewinnrealisierung nach IAS/IFRS ist mit dem Realisationsprinzip nicht vereinbar. Die Definition eines Ertrages knüpft an die Definition eines assets an und hier insbesondere an den Begriff der future economic benefits. Eine solche Erhöhung ist auch möglich, wenn auf einem Markt eine andere Bewertung stattfindet. Generell ist also festzuhalten, dass nach IAS Neubewertungen zulässig sind als auch die Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögensgegenstände und zeigt, dass im IAS/IFRS eine völlig andere Auffassung der Gewinnrealisierung erforderlich ist, dies zeigt sich dann auch in der Möglichkeit des Ausweises nicht realisierter Gewinne.

Die deutsche Handelsbilanz wird eng mit der Steuerbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung verknüpft.⁶⁷ Dies spiegelt sich im Grundsatz der Maßgeblichkeit wider und bedeutet, für die Bilanzierung, dass handelsrechtliche GoB für die Steuerbilanz anzuwenden sind und bedeutet im Umkehrschluss als umgekehrtes Maßgeblichkeitsprinzip, dass die Anwendung zulässiger Ansatz- und Bewertungswahlrechte in der steuerlichen Gewinnermittlung davon abhängig ist, dass in der Handelsbilanz analog verfahren wird. Die deutsche Handelsbilanz wird damit eng mit der Steuerbilanz und der steuerlichen Gewinnermittlung verknüpft. Dies ist ein fundamentaler Unterschied zum IAS/IFRS. Hier steht nicht die steuerliche Gewinnermittlung im Vordergrund sondern die Informationsfunktion für die Adressaten der Bilanz. Sie hat absoluten Vorrang vor allen anderen Zwecken. Im Kontext zum Sinn

67 Vgl.: Olfert, K.; Körner, W.; Langenbeck, J. (1995), S. 34f.

und Zweck der Bilanz der Kommunen in Deutschland ist hier also zu prüfen, ob die Übertragung der GoB's nach HGB ohne Anpassungen auf die Prinzipien der öffentlichen Rechnungslegung wirklich sinnvoll ist.

3. Zusammenfassung

Es wurde festgehalten, dass die Steuerung von Verwaltungshandeln nur sinnvoll umsetzbar ist, wenn valide Informationen vorliegen und eine Beurteilung der Zahlenwerke durch den Bürger und dem Politiker möglich ist und transparenten Einblick in die tatsächliche Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage der erstellenden Körperschaft ermöglicht. Während für den Jahresabschluss von Wirtschaftsunternehmen der Gläubigerschutzgedanke eine besondere Bedeutung hat, ist für das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen der Nachweis der Substanzerhaltung besonders wichtig. Damit ist an die kommunale Bilanz im besonderen Maße die Anforderung der Vollständigkeit und Informationsgehalt zu stellen.

Es ist verwunderlich, dass trotz der Tatsache, dass die IAS/IFRS eine immer stärkere Bedeutung in der deutschen Bilanzierungspraxis bekommen, diese bisher so wenig Einzug in die Bewertungskonzepte öffentlicher Haushalte gefunden hat. Das Streben nach internationaler Harmonisierung innerhalb der Rechnungslegung und deren Zielsetzung der Information für den Adressaten hinsichtlich Schuldendeckung und Leistungsfähigkeit und nicht der Ausschüttungsbemessung⁶⁸ ist groß genug, um Gehör zu finden.

Den Kommunen, die ihre Bilanzierungs- und Bewertungsrichtlinien zur Umstellung von der Kameralistik auf die Doppik noch nicht erarbeitet haben wird daher empfohlen, diese möglichst so zu gestalten, dass eine IPSAS Überleitungsrechnung als auch ein IPSAS konformer Abschluss in Zukunft ohne großen Aufwand möglich ist.

Das öffentliche Rechnungswesen in Deutschland steht vor einem tief greifenden Umbruch. Auf kommunaler Ebene wird in den nächsten Jahren in fast allen Bundesländern die klassische Kameralistik durch doppische Systeme ersetzt.⁶⁹ Diese Systeme orientieren sich in der Regel an den Vorschriften des HGB.

68 Vgl. Tanski, J. (2001), S. 76

69 Vgl.: Der Städtetag 06/2005: Doppik hält Einzug in den Städten http://www.staedtetag.de/10/veroeffentlichungen/der_staedtetag/artikel/01634/index.html

International ist man schon einen Schritt weiter. Im Privatsektor richten immer mehr Unternehmen ihr Rechnungswesen an den weltweit angewandten International Financial Reporting Standards (IFRS) aus. Basierend auf diesen IFRS wurde ein einheitliches Rechnungslegungssystem für den öffentlichen Sektor entwickelt. Diese International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) werden bereits von einigen multinationalen Organisationen wie der EU⁷⁰ oder der Nato angewandt. Es ist davon ausgehen, dass die IPSAS mittel- bis langfristig das weltweite Standardsystem für die Rechnungslegung im öffentlichen Bereich werden. IPSAS wird weitgehenden Einfluss auf die Rechnungslegung aber auch auf die Haushalts- und Finanzplanung im öffentlichen Bereich haben. Es bleibt zu hoffen, dass allein schon die Existenz international anerkannter Standards für das öffentliche Rechnungswesen die Diskussion um die Reformnotwendigkeiten und die Unsicherheiten bezüglich des anzustrebenden Rechnungssystems fördert.⁷¹ Damit können die IPSAS eine sehr wichtige Funktion übernehmen.

70 Vgl.: Lüder, K. (2001), S. 22

71: Vgl.: Lüder, K. (2004), S. 119

Literaturverzeichnis

- Coeneberg, A.** (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 20. Aufl.
- Federmann, R.** (Hrsg.): IAS/IFRS-stud., Erich Schmidt Verlag, 2. Auflage, Berlin 2004
- KGSt: Bericht Nr. 5/1993 „Das Neue Steuerungsmodell: Begründung, Konturen, Umsetzung“, Köln 1993,
- Kleekämper, H.** (2000): IAS – Das Trojanische Pferd der SEC?, in: Ballwieser, W. (Hrsg.): US-amerikanische Rechnungslegung, 4. Aufl., Stuttgart 2000, S. 4741f.
- Lüder, K.** (1995): Konturen eines neuen kommunalen Haushalts- und Rechnungsmodells, Reihe „Speyerer Arbeitshefte“ Nr. 103, Speyer 1995
- Lüder, K.** (2001): Neues öffentliches Haushalts- und Rechnungswesen, Berlin 2001,
- Olfert, Körner, Langenbeck (1995): Bilanzen, 7. überarb. Auflage, Ludwigshafen
- Pünder, H.** (2005): Der „doppische“ Kommunalhaushalt- ein neuer Rechnungsstil für eine neue Kommunalverwaltung, In: Der Landkreis, Heft Januar 2005
- Tanski, J.** (2001): Internationale Rechnungslegung, 1. Auflage, Köln 2001, S.66
- Radtke, H.-D.** (2004): Buchführung, 3. Auflage, Haufe Verlag
- Redder, B.** (2002): Grundsätze der ordnungsgemäßen Bilanzierung

Verordnungen

- Niedersächsische Gemeindeordnung (NGO) i.d.F. vom 22.08.1996 (Nds. GVBl. S. 383), zuletzt geändert durch G vom 19.03.2001 (Nds. GVBl. S. 112)
- Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards, ABl. L 243 vom 11. September 2002, S. 1; darauf aufbauend Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission vom 29. September 2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, ABl. L 261 vom 13. Oktober 2003, S. 1; zuletzt geändert durch Verordnung (EG) Nr. 708/2006 der Kommission vom 8. Mai 2006 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 der Kommission betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr.

1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf IAS und IFRIC 7, ABl. L 122 vom 9. Mai 2006, S. 19.

Internet

Der Städtetag 06/2005: Doppik hält Einzug in den Städten in: http://www.staedtetag.de/10/veroeffentlichungen/der_staedtetag/artikel/01634/index.html, Download: 15.07.2006

Zingel, H. (2004): Grundlagen der kaufmännischen Rechnungslegung, in: <http://www.zingel.de/Buchführung>, Download: 15.07.2006

Lüder, K. (2004): Das Speyerer Verfahren vor dem Hintergrund neuerer internationaler Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen, in: Finanzreform, Beitrag 7/2004, S. 119 in http://www.finanzreform.de/cms/upload/pdf/2004-07_Luder_Das_Speyerer_Verfahren.pdf, Download: 22.06.2006

Grimberg, M/ Bauer, A./ Boose, S./ Flüge, K./ Frosch, H./ Kleemann, M. / Klemt ,M./ Mund, A./ Löw, S./ Schröder, N./ Tölle, M./ Tresemer, M.: Hochschule Harz, FB Verwaltungswissenschaften

Vermögenserfassung und -bewertung im „Neuen Kommunalen Finanzmanagement“ [http://mknoedler.hs-harz.de/Projekte am FB/Hayn.pdf](http://mknoedler.hs-harz.de/Projekte/am_FB/Hayn.pdf)), Download 05.05. 2005

Projekt „Kommunaler Bürgerhaushalt“, in: <http://www.buergerhaushalt.de>, Download: 14.07.2006

<http://www.alexandria.unisg.ch/Publikationen/13371>.

<http://www.ipsas.de/9254.html>/ Download: 01.08.2006

<http://www.ipsas.de/9335.html>, Download: 20.09.2006

Eröffnungsbilanz der Hansestadt Hamburg, veröffentlicht unter <http://www.fhh.hamburg.de/stadt/Aktuell/pressemeldungen/2006/august/15/eroeffnungsbilanzgeschaeftsbericht>, property= source.pdf, Download: 01.08.2006

Gemeindefinanzbericht 2006 <http://www.staedtetag.de/imperia/md/content/editorials/jahrgang2006/9.pdf>; des Deutschen Städtetages, Download: 01.09.2006

http://www.steuerzahler.de/webcom/show_softlink.php/_0-33/i.html,

Download 25.09.2006

